

Kapitalvarebegrepet for fast eiendom – herunder grensen mellom vedlikehold og påkostning



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 647

Leveringsfrist: 25. november 2010

(* regelverk for masteroppgave på:

www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUR5030/reglement/vedlegg_emnebeskrivelse_masteroppgaver_JUR5030_5060.html)

Til sammen 17 378* ord

19.11.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING.....</u>	<u>1</u>
1.1	Tema for oppgaven.....	1
1.2	Rettskilder/metode.....	3
1.3	Disposisjon.....	5
<u>2</u>	<u>INNFØRING I MERVERDIAVGIFTSRETEN</u>	<u>7</u>
2.1	Innledning	7
2.2	Hva er merverdiavgift?	7
2.3	Hovedregel, unntak og fritak.....	8
2.4	Fradragsrett for inngående merverdiavgift	9
2.5	Fast eiendom	9
2.6	Justeringsreglene	11
2.6.1	Bakgrunnen for innføringen av justeringsreglene.....	11
2.6.2	Kapitalvare.....	11
2.6.3	Hva innebærer justering?	12
2.6.4	Overdragelse av kapitalvare.....	13
<u>3</u>	<u>KAPITALVAREBEGREPET I MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 9-1 (2) BOKSTAV B) – HERUNDER GRENSEN MELLOM VEDLIKEHOLD OG PÅKOSTNING</u>	<u>15</u>
3.1	Innledning	15
3.2	Grensen mellom vedlikehold og påkostning i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b)	15
3.2.1	Innledning	15
3.2.2	Kostnader som inngår i kapitalvarebegrepet; påkostninger	17
3.2.2.1	”Fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging”	17

3.2.3	Kostnader som ikke omfattes av kapitalvarebegrepet; grensen til reparasjons- og vedlikeholdskostnader.....	19
3.2.3.1	Innledning	19
3.2.3.2	Eiendommens relative standard	20
3.2.3.3	Påkostning som trer istedenfor vedlikehold: ”Tenkt” vedlikehold.....	24
3.2.3.3.1	Flytting av vegger.....	26
3.2.3.4	Spart fremtidig vedlikehold.....	29
3.2.3.5	Lovpålagte endringer og andre restriksjoner pålagt fra myndighetenes side	30
3.2.3.5.1	Myndighetenes pålegg om endringer	30
3.2.3.5.2	Myndighetenes reguleringer vedrørende pågående vedlikeholdsarbeid	31
3.2.3.6	Aktivering av vedlikeholdskostnader	32
3.3	Hva er én, i motsetning til flere, kapitalvarer?	34
3.3.1	Innledning	34
3.3.2	Hvilke kostnader inngår i beløpsgrensen på ”minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift”?	35
3.3.3	Skal beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift knyttes til den enkelte faste eiendommen, eller på annen måte? Begrepet byggetiltak	36
3.3.3.1	Flere byggetiltak på en fast eiendom i løpet av ett år	38
3.3.3.2	Mindre, og større, ny-, på- eller ombygginger	40
3.3.3.2.1	Mindre på- eller ombygginger.....	41
3.3.3.2.2	Større på- eller ombygginger.....	42
3.3.3.2.3	Nybygging.....	43
3.3.4	Saldogruppe j).....	44
3.3.5	Infrastrukturtiltak	46
3.4	Oppsummering. Konklusjon.	49
3.4.1	Første hovedproblemstilling	50
3.4.2	Andre hovedproblemstilling	51
4	<u>RETTSPOLITISK VURDERING. DE LEGE FERENDA.....</u>	53
4.1	Justeringsreglene	53
4.2	Grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning	55
5	<u>LITTERATURLISTE</u>	57
5.1	Lovtekster mv.	57

5.1.1	Norske lover og forskrifter	57
5.1.2	Stortingsvedtak	57
5.1.3	Direktiver	57
5.1.4	Svenske lover	57
5.1.5	Danske lover	57
5.2	Lovkommentar.....	58
5.3	Lovforarbeider.....	58
5.3.1	Lovforarbeider	58
5.3.2	Rapporter	58
5.4	Domsregister	58
5.4.1	Høyesterett.....	58
5.4.2	Lagmannsrett	59
5.4.3	Utvalget	59
5.4.4	EF-domstolen.....	59
5.5	Lignings-ABC-en og merverdiavgiftshåndboken	59
5.6	Finansdepartementets fortolkningsuttalelser	59
5.7	Bindende forhåndsuttalelser og andre uttalelser fra Skattedirektoratet	60
5.8	Juridisk litteratur	60
5.8.1	Bøker	60
5.8.2	Artikler	60
5.9	Personlig meddelelse.....	60
6	<u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER MV.</u>	<u>61</u>

1 Innledning

1.1 Tema for oppgaven

En avgiftspliktig næringsdrivende har i utgangspunktet fullt fradragsrett for all inngående merverdiavgift som er tilknyttet hans virksomhet.¹ Merverdiavgiftslovens fradragsregler har vært utsatt for misbruk av enkelte næringsdrivende: Den næringsdrivende har for eksempel kjøpt en vare til bruk i den registrerte virksomheten, hvor han så etter en kort stund har begynt å bruke varen privat. Privat har han ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift. En slik endring i bruken av varen har ikke resultert i at myndighetene har gjort krav om tilbakebetaling av fradragsført merverdiavgift. Blant annet for å få en slutt på slikt misbruk av merverdiavgiftsregelverket ble det fra januar 2008 innført regler om justering av inngående merverdiavgift. Litt forenklet sagt er justeringsregler regler om korreksjon, *justering*, av opprinnelig avgiftsbehandling som følge av begivenheter som inntreffer innen en viss periode etter anskaffelsen av kapitalvaren. Bestemmelser som omhandler disse reglene finner man i merverdiavgiftslovens kapittel 9.

Ved "endret bruk", skal fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer som er anskaffet, framstilt eller fullført etter 01. januar 2008, justeres.² Justering av inngående merverdiavgift innebærer to ting: For det første innebærer justering av inngående merverdiavgift at den avgiftspliktige er pålagt å tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift, dersom bruk i avgiftspliktig virksomhet etter anskaffelsestidspunktet blir redusert: Avgiftssubjektet får en justerings*forpliktelse* i form av årlig tilbakebetaling av avgift *til* staten. For det andre innebærer justering av inngående merverdiavgift at den avgiftspliktige kan velge å øke fradraget for inngående merverdiavgift, dersom bruk i avgiftspliktig virksomhet i stedet øker: Avgiftssubjektet får en justerings*rett* i form av tilbakebetaling av avgift *fra* staten.

¹ Se merverdiavgiftsloven § 8-1.

² Se merverdiavgiftsloven § 9-1 (1).

Justering inntreffer i de tilfellene der forutsetningen for fradraget har endret seg i en viss periode etter anskaffelsen av varen.³ Justering kan bare skje i de tilfellene der det er snakk om endringer i bruken av en *kapitalvare*. Kapitalvarer er definert i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2): I bokstav a) er kapitalvare definert som "maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50 000 kroner [...]". I bokstav b) er kapitalvare definert som "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner".

Temaet for denne oppgaven begrenser seg til merverdiavgiftsloven § 9-1 (2), *bokstav b*); kapitalvarebegrepet for fast eiendom. Merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav a) behandles *ikke*. Det vil redegjøres for *to hovedproblemstillinger* som knytter seg til merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b). Kjernen i denne oppgaven vil være å undersøke de ulike rettskildene og redegjøre for de to hovedproblemstillingene.

Den *første* hovedproblemstillingen går ut på å redegjøre for hvilke kostnader kapitalvarebegrepet for fast eiendom omfatter, og hvilke kostnader som faller utenfor. Grensen mellom disse to typer kostnader omtales som grensen mellom påkostning og vedlikehold, og vil få særlig stor plass i denne oppgaven. Grensen mellom vedlikehold og påkostning er opprinnelig hentet fra den alminnelige skatteretten, og reiser en rekke tvilsomme spørsmål av både rettslig og praktisk karakter.⁴ Grensen må anses som viktig å få avklart også fordi kriteriene for grensedragningen har vist seg å være særdeles vanskelige å håndtere i praksis.⁵ Den første hovedproblemstillingen vil bli behandlet i kapittel 3.2.

Den *andre* hovedproblemstillingen i denne oppgaven går ut på å undersøke hva som skal anses som én, i motsetning til flere, kapitalvarer. Denne hovedproblemstillingen vil bli behandlet i kapittel 3.3.

³ For maskiner og inventar mv, er justeringsperioden satt til fem år, se merverdiavgiftsloven § 9-4 (1). For fast eiendom er justeringsperioden satt til ti år, se merverdiavgiftsloven § 9-4 (2).

⁴ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

⁵ Se blant annet sakene inntatt i Utv. 1983 side 36, Utv. 1992 side 336, Utv. 1993 side 38, Utv. 1999 side 1469, Utv. 2000 side 906 og Utv. 2003 side 1415.

Til slutt i denne oppgaven foretas det en de lege ferenda vurdering av justeringsreglene generelt, og av grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning mer konkret.

1.2 Rettskilder/metode

I besvarelsen av denne oppgaven brukes rettskilder fra både skatte- og merverdiavgiftsretten.⁶ For begge rettsområdene er utgangspunktet at den alminnelige juridiske metoden, slik denne er nedfelt i rettskildelæren, skal benyttes. I det følgende skal jeg ta opp det som er spesielt for metoden i forhold til denne oppgavens tema.

Lovens ordlyd er utgangspunktet for tolkningen. Skatte- og avgiftsretten er en del av offentlig rett, og faller inn under spesiell forvaltningsrett. Rettsområdene befinner seg dessuten innenfor legalitetsprinsippets område slik at lovens ordlyd vil stå særlig sentralt ved tolkningen. I denne oppgaven har særlig merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 nr. 58, stått i fokus. Siden justeringsreglene er forholdsvis nye, vil lovens ordlyd, også av denne grunn, ha større vekt enn ellers: Når man har med nye regler å gjøre, vil det ikke foreligge rettspraksis, og/eller annen praksis, som kan sies allerede å ha fintolket de ulike begrepene etc.

Siden det også foreligger nye lovforarbeider, vil også disse ha særlig stor vekt ved tolkningen av lovteksten. Jeg har særlig gjort bruk av Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) "Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift" fordi det var gjennom denne odelstingsproposisjonen at reglene om justering ble innført i norsk rett. Justeringsreglene ble innført mens den nå opphevede merverdiavgiftsloven av 1969 ennå gjaldt. Ifølge Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) har den nye loven i utgangspunktet vært en ren teknisk revisjon av merverdiavgiftslovgivningen, og er ikke ment å representere materielle endringer.⁷ Nye lovs kapittel 9, med bestemmelsene om justering i §§ 9-1-9-5, tilsvarer den opphevede lovs kapittel IV, med justeringsbestemmelser i §§ 26b-26e.

Som på alle andre rettsområder spiller rettspraksis, og da særlig høyesterettspraksis, en sentral rolle. For denne oppgavens tema har tilgangen til rettspraksis vært noe snever. Dette gjelder først og fremst tolkningen av kapitalvarebegrepet i

⁶ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

⁷ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 14.

merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b), idet denne først nylig har blitt innført i norsk rett. Ellers har jeg brukt en del skatterettslig rettspraksis for å redegjøre for hvordan grensen mellom vedlikehold og påkostning skal trekkes.

Videre har administrative uttalelser, særlig i form av uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet, en stor betydning på skatte- og merverdiavgiftsrettens område.⁸ Enkeltstående uttalelser har i seg selv liten vekt. Uttalelsene vil imidlertid bli tillagt stor vekt av skattemyndighetene⁹ selv, og kan derfor via administrativ praksis få atskillig vekt.¹⁰ Også domstolene vil legge vekt på praksis som er fast, utbredt og varig.¹¹ Jeg har i stor utstrekning gjort bruk av de uttalelsene som Finansdepartementet og Skattedirektoratet har gitt ut, særlig hvis de i tillegg har blitt referert og lagt til grunn i andre rettskilder. Håndbøkene Lignings-ABC-en og MVA-håndboken utgis av Skattedirektoratet hvert år, og er viktige som en illustrasjon av administrativ praksis og de ulike administrative uttalelsene. Disse håndbøkene har i utgangspunktet liten vekt, men på grunn av deres utstrakte tilgjengelighet, på et nytt område, har de fått stor vekt i praksis. Jeg har gjort bruk av disse håndbøkene som en bekreftelse av gjeldende rett, og som et utgangspunkt til videre gransking av de refererte rettskildene.

Juridisk litteratur har i utgangspunktet liten rettskildemessig vekt. Til tross for dette fungerer litteratur i praksis som et viktig oppslagsverk i det temaet en er interessert i å finne ut mer om. Når det gjelder grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning i forhold til de nylig vedtatte merverdiavgiftsreglene, er det sparsomt med litteratur. På skatterettens område er det derimot en del litteratur om denne grensedragningen. Jeg har brukt den skatterettslige litteraturen på dette området som et utgangspunkt, og for videre granskning av rettskildene.

Videre har jeg også sett på de sentrale reelle hensynene i det skatterettslige og merverdiavgiftsrettslige regelverket. De viktigste hensynene i skatteretten er hensynet til en rettferdig fordeling av skattebyrden; rettferdighetshensynet, samt hensynet til at skatten skal unngå å vri skattyternes økonomiske adferd på markedet; også omtalt

⁸ Dette gjelder særlig Finansdepartementets fortolkningsuttalelser (FIN) og Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser (BFU).

⁹ Skattemyndighetene er et samlet begrep for det som tradisjonelt er omtalt som ligningsmyndighetene og avgiftsmyndighetene.

¹⁰ Zimmer (2009) side 56. Se også HR-2010-1634-A.

¹¹ Eckhoff (2001) side 233.

som effektivitetshensynet.¹² I merverdiavgiftsretten er det særlig hensynet til at merverdiavgift kun er en avgift på merverdien den enkelte næringsdrivende tilfører varen; merverdiprinsippet, prinsippet om at det ikke skal legges avgift på avgift, samt nøytralitetsprinsippet, jeg har sett på.¹³ De ulike hensynene har særlig blitt trukket inn i forbindelse med eksemplifiseringen av regelverket og de ulike diskusjonene som da har kommet opp.

På enkelte steder i oppgaven er det også henvist til EU-retten, og da særlig EUs merverdiavgiftsdirektiv. Selv om EØS-avtalen kun omfatter de fire frihetene, og merverdiavgift ikke utgjør en del av disse, er EU-rettens innvirkning på norsk rett betydelig større: Noe av begrunnelsen bak innføringen av justeringsreglene var bl.a. at et lignende regelverk allerede forelå i EU. Den stadige globaliseringen og handelen over landegrensene viser dessuten hvor viktig det er å ha konkurransedyktige regler. Lovsamarbeidet mellom de nordiske landene gjør at det også foreligger enkelte henvisninger til svensk og dansk rett.

1.3 Disposisjon

I kapittel 2 følger en kort innføring i merverdiavgiftsretten. Innføringen er ment å danne et bakteppe for det mer avgrensede temaet som oppgaven omhandler.

Kapittel 3 er hovedkapitlet i denne oppgaven. I dette kapitlet redegjør jeg for de to hovedproblemstillingene som utgjør temaet for denne oppgaven. I kapittel 3.2 tolker jeg de ulike begrepene i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b), samt redegjør for grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning i forhold til denne bestemmelsen. For å gjøre dette bruker jeg rettskilder både fra den alminnelige skatteretten og merverdiavgiftsretten. I kapittel 3.3 drøfter jeg spørsmålet om hva som skal anses som én, i motsetning til flere, kapitalvarer. Til slutt, i kapittel 3.4, foretar jeg en oppsummering av oppgavens mange problemstillinger og konklusjoner.

I kapittel 4 foretas det en de lege ferenda vurdering av justeringsreglene helt generelt, og en de lege ferenda vurdering av grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning mer konkret.

¹² Zimmer (2009) sidene 30-34.

¹³ Gjems-Onstad (2010) sidene 34-44.

Kapitlene 5 og 6 inneholder en detaljert litteraturliste, samt en liste over tegninger og tabeller som er brukt i oppgaven.

2 Innføring i merverdiavgiftsretten

2.1 Innledning

I dette kapitlet skal det gis en kort innføring i merverdiavgiftsretten. Det skal først og fremst sies litt om hva merverdiavgift er, fradragsretten for inngående merverdiavgift, og ikke minst, hva justeringsreglene er. Denne innføringen skal danne et bakteppe for det mer avgrensede temaet oppgaven handler om.

2.2 Hva er merverdiavgift?

Det mest sentrale formålet med skattelegging¹⁴ er å skaffe rom for offentlig aktivitet i økonomien; et fiskalt formål.¹⁵ Merverdiavgift er en generell, statlig avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester som omfattes av merverdiavgiftsloven.¹⁶ I utgangspunktet vil omsetning av varer og/eller tjenester utløse plikt til å beregne merverdiavgift. Selv om omsetning ikke foreligger, må merverdiavgift beregnes hvis det er snakk om varer og/eller tjenester som tas ut av en avgiftspliktig virksomhet til bruk privat, eller til andre formål som faller utenfor loven. Merverdiavgift må også beregnes ved innførsel av varer og/eller tjenester som omfattes av loven.

Merverdiavgiften kjennetegnes dessuten ved at den er en generell omsetningsavgift som legges på *alle* ledd i omsetningskjeden, frem til sluttbrukeren. Det er flere ulike merverdiavgiftssatser som gjelder i norsk rett. Den alminnelige satsen er 25 %.¹⁷ Det er et grunnleggende utgangspunkt at merverdiavgift ikke skal ramme de næringsdrivende. Siden merverdiavgiften dessuten bare skal ramme merverdien, gis de næringsdrivende som oppfyller vilkårene for fradrag i merverdiavgiftsloven, avgiftssubjektene, fradragsrett for all inngående merverdiavgift de har pådratt seg, på tidspunktet for anskaffelsen.

¹⁴ Med dette forstår jeg skattelegging i vid forstand, slik at også merverdiavgift omfattes.

¹⁵ Zimmer (2009) side 30.

¹⁶ Merverdiavgiftsloven § 1-1.

¹⁷ Stortingets merverdiavgiftsvedtak § 2.

Et eksempel med den alminnelige satsen vil vise hvordan avgiftssystemet fungerer i praksis: En produsent selger en vare for kr 100, eksklusiv merverdiavgift, til en grossist. Produsenten fører kr 25 i utgående merverdiavgift i sitt regnskap. Inngående merverdiavgift som grossisten fradragsfører i sitt avgiftsregnskap er kr 25. Grossisten bearbeider varen og selger den for kr 150, eksklusiv merverdiavgift. Grossisten fører kr 37,5 i utgående merverdiavgift i sitt regnskap. Inngående merverdiavgift for detaljisten utgjør kr 37,5, som han fradragsfører. Etter å ha tatt et påslag for lønninger og fortjeneste, selger detaljisten denne varen til forbrukeren for kr 312,5, inklusiv merverdiavgift. Merverdiavgiften som forbrukeren betaler ved kjøpet av varen utgjør kr 62,5. Forbrukeren kan ikke gjøre fradrag for denne.

Regnestykket blir slik: Detaljisten må innbetale forskjellen mellom utgående merverdiavgift på kr 62,5 og inngående merverdiavgift på kr 37,5; kr 25. Grossisten må innbetale forskjellen mellom utgående merverdiavgift på kr 37,5 og inngående merverdiavgift på kr 25; kr 12,5. Produsenten betaler inn utgående avgift på kr 25. Til sammen utgjør dette kr 62,5 i statlige inntekter.

2.3 Hovedregel, unntak og fritak

Utgangspunktet er at det skal beregnes merverdiavgift "ved omsetning av varer og tjenester", jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 (1). Omsetning er definert som "levering av varer og tjenester mot vederlag", se merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav a). Det er de gjensidige forpliktelsene – levering mot vederlag – som innebærer omsetning.

Det er en rekke unntak og fritak fra hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1 (1).

Unntak er i merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav g) definert som "omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven [...]". Næringsdrivende med unntatt omsetning skal ikke beregne utgående merverdiavgift, og har heller ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelser vedrørende den unntatte omsetningen. Bestemmelser om omsetning som er unntatt fra loven er gitt i merverdiavgiftslovens kapittel 3.

Fritak er definert som "omsetning og uttak som er omfattet av loven, men der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift", se merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav h). Den næringsdrivende har registreringsplikt, og med denne får han også rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift. Han skal imidlertid ikke beregne utgående merverdiavgift ved fakturering av leveranser av de avgiftsfrie varene og tjenestene.

Fritak er derfor også omtalt som omsetning med nullsats. Bestemmelser om fritak er gitt i merverdiavgiftslovens kapittel 6.

2.4 Fradragsrett for inngående merverdiavgift

Retten til fradrag for inngående avgift er helt sentral i merverdiavgiftssystemet. Gjennom fradragsretten blir avgift på omsetning mellom næringsdrivende nøytralisert, slik at det ikke oppstår kumulative virkninger, se eksemplet ovenfor.

Ifølge merverdiavgiftsloven § 8-1 har "et registrert avgiftssubjekt rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten". De nærmere grensene for denne fradragsretten følger særlig av rettspraksis. Der oppstilles blant annet vilkår om at anskaffelsen er "relevant", og at den har "en naturlig og nær tilknytning til virksomheten".¹⁸ Det oppstilles altså et krav om *tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten* ved anskaffelsen av varen eller tjenesten. Hvis tilknytningen foreligger, og de øvrige vilkårene i merverdiavgiftsloven § 8-1 er oppfylt, har avgiftssubjektet i utgangspunktet¹⁹ rett til fradrag for inngående merverdiavgift på *anskaffelsestidspunktet*. Hva skjer så hvis forutsetningene for fradragsretten endrer seg etter anskaffelsestidspunktet? Dette spørsmålet tas opp under kapittel 2.6.

2.5 Fast eiendom

Omsetning og utleie av fast eiendom, og rettighet til fast eiendom, er *unntatt* fra loven, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 (1). Unntaket i 1. ledd gjelder likevel ikke for enkelte spesielle, mer kortsiktige, omsetnings- og utleietransaksjoner som er uttømmende angitt i merverdiavgiftsloven § 3-11 (2). Virkningen av at omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt fra loven er at det kan oppstå avgiftskumulering ved leie av fast eiendom: En næringsdrivende som eier, og oppfører sitt eget bygg, vil ha fradragsrett for den inngående merverdiavgiften som knytter seg til oppføringskostnadene, forutsatt at eiendommen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Et eiendomsoppføringselskap vil, etter disse reglene, ikke ha fradragsrett hvis den oppfører et bygg, og deretter leier den ut til en avgiftspliktig næringsdrivende. Unntaket fra loven fører til at avgiften kumuleres ettersom utleier ikke får fradragsført inngående merverdiavgift på

¹⁸ Se blant annet Rt. 2001 side 1497, Rt. 2005 side 951 og Rt. 2008 side 939.

¹⁹ Selv om vilkåret for fradragsrett er oppfylt, kan fradragsretten være positivt avskåret, se §§ 8-2 til 8-4.

oppføringskostnadene mv. Avgiften belastes derfor det siste leddet i kjeden, i form av høyere husleie etc. En konsekvens av merverdiavgiftsloven § 3-11 (1) kan derfor være konkurransevridning i favør av eie i stedet for leie. Situasjonen kan illustreres med et eksempel: En avgiftspliktig næringsdrivende trenger et nytt bygg som vil koste 20 millioner kroner å oppføre. Han står da overfor valget mellom (selv å oppføre bygget) og eie det, eller, å leie et tilsvarende bygg.

Avgiftsmessig vil forholdet se slik ut:

Tabell 1

	Eie	Leie
Byggekostnader	20 000 000	20 000 000
Merverdiavgift	5 000 000	5 000 000
Fradragsrett	-5 000 000	0
Sum kostnad	20 000 000	25 000 000

For å unngå disse negative konsekvensene tillater merverdiavgiftsloven § 2-3 (1) at næringsdrivende, og offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg, kan registreres frivillig i Merverdiavgiftsregisteret. Betingelsene for den frivillige registreringen er blant annet at leietaker bruker bygget til avgiftspliktig virksomhet eller at leietaker kommer inn under lov om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. Når utleier er frivillig registrert er utleie av fast eiendom og omsetning av rettighet til fast eiendom avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 3-11 (2) bokstav k). Virkningen av den frivillige registreringen etter merverdiavgiftsloven § 2-3 (1) er at hele utleieforholdet blir avgiftspliktig. Utleier skal beregne utgående merverdiavgift på husleien for de lokaler som inngår i den frivillige registreringen, og utleier har dessuten full fradragsrett for inngående merverdiavgift vedrørende oppføring, drift og vedlikehold av lokalene som inngår i ordningen.²⁰

²⁰ Se merverdiavgiftsloven § 8-1.

2.6 Justeringsreglene

Justeringsreglene er i norsk rett inntatt i merverdiavgiftslovens kapittel 9. I det følgende skal det sies litt mer om de ulike bestemmelsene som finnes i merverdiavgiftsloven kapittel 9. Før det blir gjort, skal det først sies litt om hva som var bakgrunnen for innføringen av disse reglene.

2.6.1 Bakgrunnen for innføringen av justeringsreglene

Som nevnt over, innebærer merverdiavgiftsloven § 8-1 (1) at avgiftssubjektet gis fradrag for all inngående merverdiavgift på tidspunktet for anskaffelsen av en vare. Spørsmålet blir så hva som skjer når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen: Skal avgiftssubjektet måtte tilbakebetale noe av den fradragsførte merverdiavgiften, eller skal fradraget være endelig? Skal svaret variere avhengig av om det er mindre, eller større, varer/eiendeler det er snakk om?

Hovedformålet med innføringen av justeringsreglene var at fradragsføringen i størst mulig grad skulle reflektere *kapitalvarens* tilknytning til avgiftspliktig virksomhet *over tid*, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet.²¹ Reglene ville også være i bedre samsvar med prinsippene bak merverdiavgiftssystemet; der retten til fradrag for inngående merverdiavgift gjenspeiles i en plikt til å beregne utgående merverdiavgift. I tillegg ønsket lovgiver å innføre regler tilsvarende de reglene våre naboland, og ikke minst EU, har i sin lovgivning.²² Myndighetene ønsket blant annet å unngå at det oppstod konkurransevridding og forskjellsbehandling i forhold til det europeiske markedet.

2.6.2 Kapitalvare

Kapitalvare er definert i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2). Kort fortalt omfattes maskiner, inventar og driftsmidler over en viss verdi, og fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging, og som er over en viss verdi. Som en ser er det kun varer som har en viss verdi, og en viss varig holdbarhet, som omfattes av gjeldende justeringsregler.

²¹ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) sidene 38-39.

²² *ibid.* Side 49.

EUs merverdiavgiftsdirektiv har, som nevnt, dannet modell for de norske justeringsreglene. Ifølge direktivets artikkel 189 bokstav a), er det i utgangspunktet opp til hvert enkelt medlemsland å definere hva som skal anses som en kapitalvare.²³ EF-domstolen har imidlertid, i *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*-saken, uttalt at begrepet "capital goods" skal anses som driftsmidler som kjennetegnes ved sin holdbarhet og sin verdi, og som kostnadsføres ved avskrivning over flere år.²⁴ Verken avgiftsdirektivet, eller EF-domstolens avgjørelser, er bindende for Norge, ettersom merverdiavgift ikke er omfattet av EØS-avtalen. EUs justeringsregelverk har imidlertid vært forbilde for de norske justeringsreglene, og direktivet kan, sammen med EF-domstolens avgjørelser om justeringsreglene, dermed ha betydning pga. sin argumentasjonsverdi og prinsipielle interesse.²⁵

2.6.3 Hva innebærer justering?

Den fradragsførte inngående merverdiavgiften skal avgiftssubjektet korrigere, justere, i de tilfellene det skjer en "endret bruk mv." av kapitalvaren, i en viss periode etter anskaffelsen.²⁶ Med "endret bruk mv." forstås, helt kort, en forandring i de faktorene som er bestemmende for fradragsretten for en kapitalvare. Eksempler på "endret bruk" er blant annet utskiftning av leietaker, leietaker som endrer avgiftsstatus, tomme lokaler, brann mv., fellesregistrering og salg og annen overdragelse av kapitalvarer. Perioden for når, og for hvor lenge justering skal skje, er regulert i merverdiavgiftsloven § 9-4. For fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging er justeringsperioden satt til de ti første årene etter fullføringen.²⁷

Justeringsreglene kan føre til både opp- og nedjustering av den inngående merverdiavgiften som påløp i forbindelse med ny-, på- eller ombyggingen. Størrelsen på justeringsbeløpet avhenger blant annet av størrelsen på bruksendringen som inntreffer. En *oppjustering* betyr at det kan kreves ytterligere fradrag dersom kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet øker innenfor justeringsperioden. Dette er en rettighet for avgiftssubjektet. Den innebærer at staten tilbakebetaler en forholdsmessig del av den inngående merverdiavgiften som påløp i forbindelse med

²³ Rdir 2006/112/EF.

²⁴ Sag C-51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*.

²⁵ Se også Gjems-Onstad (2010) sidene 77-78.

²⁶ Se merverdiavgiftsloven § 9-1 (1).

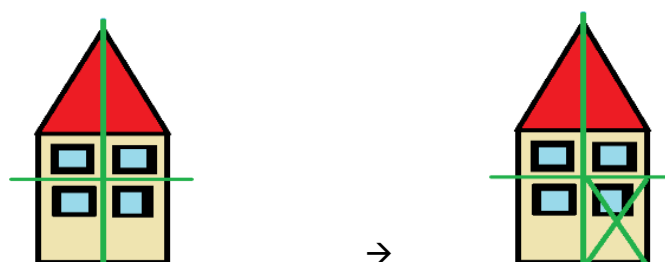
²⁷ For maskiner mv. er justeringsperioden fem år.

ny-, på- eller ombyggingen, hvert år, så lenge bruksendringen vedvarer.²⁸ En *nedjustering* derimot vil si at fradragført inngående merverdiavgift må reduseres. Den avgiftspliktige får en forpliktelse i form av årlige tilbakebetalinger av avgift til staten. Tilbakebetalingen utgjør en forholdsmessig del av den fradragførte inngående avgiften som avgiftssubjektet fikk, og skal skje så lenge bruksendringen vedvarer.²⁹

Et eksempel på hvordan justeringsreglene virker i praksis vil være illustrerende: Peder Ås AS eier et kontorbygg. Selskapet har frivillig registrert seg for utleie av dette bygget.³⁰ I år 1 gjennomfører selskapet en ombygging av hele bygget. Selskapet krever fradrag for den totale inngående merverdiavgiften på 200 000 kroner som er beregnet på kostnadene i forbindelse med ombyggingen. Bygget inneholder fire like store lokaler. Alle lokalene leies ut til avgiftspliktige leietakere. I år 5 flytter en av de fire leietakerne ut, og selskapet erstatter denne leietakeren med en leietaker som ikke driver med avgiftspliktig virksomhet. Ombyggingen fra år 1 er en kapitalvare, med en justeringsperiode på ti år. Forandringen i bruken, som følge av utskiftning av leietaker, er på 25 %. Justeringsbeløpet for år 5 blir 5 000 kroner, altså 25 % av en tidel av det opprinnelige merverdiavgiftsbeløpet på 200 000 kroner. Hvis forholdene fortsetter slik som i år 5, vil 5 000 kroner måtte tilbakebetales til avgiftsmyndighetene hvert år for resten av justeringsperioden.

Eksempelet kan illustreres slik:

Tegning 1



2.6.4 Overdragelse av kapitalvare

Merverdiavgiftslovens kapittel 9 inneholder også bestemmelser om hva som skal skje i tilfelle det skjer en overdragelse av en kapitalvare. Ved salg av fast eiendom skal det i

²⁸ Men maksimum til enden av justeringsperioden.

²⁹ Men maksimum til enden av justeringsperioden.

³⁰ Se merverdiavgiftsloven § 2-3 (1).

utgangspunktet skje et fullt oppgjør, dvs. full tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift.³¹ Dette fordi salg innebærer at eiendommen tas helt ut av avgiftspliktig virksomhet. På visse betingelser kan en ny eier likevel overta plikt og rett til justering: Ifølge merverdiavgiftsloven § 9-3 (1) kan justering unnlates i det omfang den som overtar kapitalvaren også overtar justeringsforpliktelsen. Bestemmelsen sikrer at fast eiendom som fortsatt skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet, ikke blir belastet merverdiavgift som følge av overdragelsen. De nærmere reglene for overføring av retten og plikten til å justere inngående avgift, er fastsatt i merverdiavgiftsforskriften § 9-3.

³¹ Se merverdiavgiftsloven § 9-2 (3).

3 Kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b) – herunder grensen mellom vedlikehold og påkostning

3.1 Innledning

I dette kapitlet skal jeg ta for meg de to hovedproblemstillingene som denne oppgaven bygger på. Det skal først redegjøres for hvilke kostnader som omfattes, og hvilke kostnader som faller utenfor, kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b). Denne hovedproblemstillingen behandles i kapittel 3.2. Den andre hovedproblemstillingen går ut på å redegjøre for hva som skal anses som én, i motsetning til flere, kapitalvarer. Denne hovedproblemstillingen behandles i kapittel 3.3.

3.2 Grensen mellom vedlikehold og påkostning i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b)

3.2.1 Innledning

Ifølge merverdiavgiftsloven § 9-1 (1) er det kun inngående merverdiavgift for kostnader som defineres som kapitalvare, som vil være gjenstand for justering ved endret bruk.

Kapitalvare defineres i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b) som:

”fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner.” (Mine understrekninger.)

Kostnader som faller inn under kapitalvarebegrepet omtales også som påkostninger. Utgangspunktet er at alle påkostninger vil være gjenstand for justering. Kostnader som ikke faller inn under kapitalvarebegrepet, vil ikke være gjenstand for justering. Slike kostnader fradragsføres med endelig virkning, uavhengig av om tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet senere endres. Disse kostnadene omtales som reparasjons- og vedlikeholdskostnader.³²

³² Kostnader til drift og administrasjon mv., av bygg, faller også utenfor kapitalvarebegrepet. For enkelthetens skyld omtaler jeg alle kostnader som faller utenfor kapitalvarebegrepet som reparasjons- og vedlikeholdskostnader. Se Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 51.

Siden kostnader som faller utenfor, og kostnader som inngår i, kapitalvarebegrepet (hvis vilkårene for justering foreligger), behandles ulikt, er det nødvendig å trekke en grense mellom disse to grupper kostnader. Spørsmålet er hvordan en skal trekke denne grensen.

I lovforarbeidene til merverdiavgiftsloven sies det at om en kostnad faller innenfor, eller utenfor, kapitalvarebegrepet avgjøres etter en *konkret* vurdering av de faktiske omstendighetene, særlig ved hjelp av spørsmålet om *eiendommens opprinnelige standard* endres.³³ Kort og enkelt kan det sies at arbeider som fører til en standardheving vil utgjøre en påkostning/kapitalvare, og i utgangspunktet være gjenstand for justering. Arbeider som derimot tar sikte på å opprettholde den samme standard (lav, middels eller høy) som bygget har vært i tidligere, vil bli ansett som vedlikehold. I lovforarbeidene sies det dessuten at grensen mellom påkostning og vedlikehold i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b), skal trekkes etter de samme kriteriene som ved vurderingen av om et tiltak regnes som påkostning eller vedlikehold etter avskrivningsreglene i skatteretten. Rettskilder fra den alminnelige skatteretten vil dermed være retningsgivende for den videre drøftelsen av hvordan grensen mellom påkostning/ombygging, og reparasjon/vedlikehold, skal bli å trekke etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).

Ved den konkrete vurderingen av om en i et tilfelle har å gjøre med en standardforbedring eller ikke, har det i den skatterettslige teori og rettspraksis, blitt trukket frem særlig tre kriterier:³⁴ Etter *fysiske og tekniske kriterier* vil grensen mot påkostninger avgjøres ut fra om de utførte arbeider tar sikte på å bevare objektet i fysisk forstand, dvs. opprettholde dets opprinnelige fysiske tilstand, inkludert senere påkostninger. Etter *økonomiske kriterier* vil grensen mellom vedlikehold og påkostning trekkes etter om arbeidene tar sikte på å opprettholde gjenstandens verdi, i motsetning til arbeider som øker gjenstandens verdi. Etter *funksjonelle kriterier* vil det avgjørende for grensen mot påkostning være om arbeidene tar sikte på å opprettholde gjenstandens funksjonelle egenskaper, uten at objektet får nye funksjoner.

³³ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

³⁴ Se Syversen (1996) side 122. Se for eksempel Rt. 1999 side 1303, Utt. 2003 side 1415 mv.

Kriteriene nevnes fordi en burde være oppmerksom på at vektleggingen av kriteriene, i det konkrete tilfellet, vil kunne føre til ulike løsninger. De viser dermed hvor skjønnsmessig grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning kan være. Diskusjonen av om ett eller flere av kriteriene kan sies å være viktigere enn andre, følges ikke videre i denne oppgaven, og anses å falle utenfor oppgavens tema.

3.2.2 Kostnader som inngår i kapitalvarebegrepet; påkostninger

3.2.2.1 "Fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging"

Første spørsmål er hva som utgjør en kapitalvare. Lovteksten definerer kapitalvare som "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging".

"Fast eiendom" er det første begrepet i lovtekstens definisjon av en kapitalvare. Spørsmålet om hvilke kostnader som inngår i kapitalvarebegrepet handler likevel ikke om hva som utgjør, og ikke utgjør, en fast eiendom i seg selv, men heller om en fast eiendom har vært gjenstand for de nærmere definerte aktivitetene som listes opp i lovteksten. I lovforarbeidene sies det at alle "kostnader ved bygging på eiendommen" regnes som en del av kapitalvarebegrepet. Videre sies det at dette vil omfatte både "tiltak ved ny-, på- eller ombygging".³⁵ I en uttalelse avgitt av Finansdepartementet sies det også at kapitalvarebegrepet skal knyttes opp mot "ny-, på- eller ombygging", og at dette innebærer at det i utgangspunktet ikke vil være nødvendig å vurdere om aktiviteten på eiendommen relaterer seg til ulike bygg, seksjoner etc.³⁶ Det er altså nok å si at det foreligger en aktivitet som nevnt, og at denne skjer på en fast eiendom.

Lovforarbeidene introduserer begrepet byggetiltak. Problemstillingen snevres ytterligere inn: Det mer spissede spørsmålet er om aktiviteten på den faste eiendommen utgjør et byggetiltak eller ikke, altså en "ny-, på- eller ombygging". Hvis svaret er ja, vil tilfellet utgjøre en kapitalvare, og dermed i utgangspunktet være gjenstand for justering, se merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b). Hvis svaret er nei, vil tilfellet falle utenfor kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b). Kostnader som faller utenfor kapitalvarebegrepet fradragsføres med endelig virkning, uavhengig av om tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet senere endres.

³⁵ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

³⁶ Se FIN 16. november 2007, punkt 1.2, 3. avsnitt.

Spørsmålet er så om det har noen betydning at lovteksten selv ikke bruker begrepet byggetiltak, men heller omtaler det hele som en "ny-, på- eller ombygging". Jeg oppfatter lovforarbeidenes bruk av begrepet byggetiltak som et forsøk på en språklig forenkling av "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging". Det hele er fortsatt et spørsmål om kostnadene er å regne som en kapitalvare eller ikke, men det mer spissede spørsmålet koker til slutt ned til om kostnadene utgjør et byggetiltak eller ikke, altså om tilfellet er en "ny-, på- eller ombygging".

Det mer snevre spørsmålet er altså hva som utgjør en "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging", jf merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b). (Min understrekning.)

I lovforarbeidene til merverdiavgiftsloven sies det at om en kostnad faller innenfor, eller utenfor, kapitalvarebegrepet avgjøres etter en konkret vurdering av de faktiske omstendighetene, særlig ved hjelp av spørsmålet om *eiendommens opprinnelige standard* endres.³⁷ Arbeid som tar sikte på "å opprettholde den samme standard (lav, middels eller høy) som bygget eller anlegget har vært i tidligere", vil bli ansett som vedlikehold.³⁸ I lovforarbeidene sies det også at en ved grensedragningen mellom hva som inngår i kapitalvarebegrepet, og hva som faller utenfor, skal se hen til de samme kriteriene som brukes ved vurderingen av om et tiltak regnes som påkostning eller vedlikehold i forhold til avskrivningsreglene i skatteretten.

Etter naturlig språklig forståelse vil "nybygging" utgjøre en nyoppføring av en fast eiendom, altså et nytt bygg, noe som ikke har eksistert før. Nybygging vil være gjenstand for justering forutsatt at det foreligger en standardheving. Noe nytt vil normalt alltid være noe mer enn eiendommen har hatt tidligere, og dermed regnes som en "standardheving". Nybygging vil derfor normalt utgjøre en kapitalvare, og være gjenstand for justering.

En fast eiendom som har vært gjenstand for "påbygging", vil etter naturlig språklig forståelse forstås som et bygg som har blitt bebygget på med noe ekstra som den ikke hadde fra før. Også en påbygging vil, etter naturlig språklig forståelse, normalt alltid representere en standardheving i forhold til tidligere. Påbygging vil da utgjøre en

³⁷ Hvordan en nærmere skal forstå hva som menes med en eiendoms standard mv., finner jeg mer hensiktsmessig å komme mer detaljert inn på under kapittel 3.2.3.2.

³⁸ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

kapitalvare, og være gjenstand for justering, forutsatt at de øvrige vilkårene for justering er oppfylt.

En "ombygging" forstås som en omgjøring av et bygg: En ombygging representerer en endring i byggets struktur som ikke var der fra før. En ombygging som fører til standardheving faller også inn under kapitalvarebegrepet, og vil være gjenstand for justering, forutsatt at de øvrige vilkårene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 er oppfylt. Kostnader til ombygginger som ikke fører til en standardheving, men som likevel fører til en endring, faller også inn under kapitalvarebegrepet. Alle endringer skal, uavhengig av om de fører til standardheving eller ikke, regnes som påkostninger.³⁹

Etter dette kan en si at et byggetiltak, en "ny-, på- eller ombygging", som fører til en standardheving eller en endring, vil utgjøre en kapitalvare; en påkostning. Inngående merverdiavgift knyttet til byggetiltaket vil være gjenstand for justering forutsatt at de øvrige vilkårene for justering er oppfylt.

Hva som utgjør én, i motsetning til flere kapitalvarer, tas opp under hovedproblemstilling nummer to, se kapittel 3.3.

3.2.3 Kostnader som ikke omfattes av kapitalvarebegrepet; grensen til reparasjons- og vedlikeholdskostnader

3.2.3.1 Innledning

Ifølge lovteksten er det kun kostnader som defineres som kapitalvare som vil være gjenstand for justering ved endret bruk.⁴⁰ Kapitalvare er alle kostnader til "ny-, på- eller ombygging". Ifølge lovforarbeidene er kostnader til reparasjon og vedlikehold ikke en del av kapitalvarebegrepet. Heller ikke kostnader til drift og administrasjon mv., av fast eiendom, utgjør en del av kapitalvarebegrepet.⁴¹ Arten av disse kostnadene ligger nærmere reparasjons- og vedlikeholdskostnader enn kapitalvarebegrepet. Kostnader til vaktmester, elektriker, møtevertinne, sekretærer mv., er alle eksempler på kostnader til drift og administrasjon av en fast eiendom. I det videre omtaler jeg alle kostnader som faller utenfor kapitalvarebegrepet som reparasjons- og vedlikeholdskostnader.

³⁹ Se bl.a. Lignings-ABC (2010) sidene 1361-1363 og Zimmer (2009) side 180.

⁴⁰ Se merverdiavgiftsloven § 9-1 (1) og (2) bokstav b).

⁴¹ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 51, 4. avsnitt.

Reparasjons- og vedlikeholdskostnadene kjennetegnes bl.a. ved at de gjerne utgjør årlige kostnader. Disse kostnader har en kort forbrukstid, og mangler en mer "varig" verdi og tilknytning til kapitalvaren. Av disse grunner vil det også være vanskelig å holde oversikt over merverdiavgiften til disse kostnadene i en periode på ti år, slik gjeldende rett er for kostnader som inngår i kapitalvarebegrepet.

Kostnader som ikke er kostnader til "ny-, på- eller ombygging" skal fradragsføres med endelig virkning, uavhengig av om tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet senere endres. At kostnadene anses som reparasjons- og vedlikeholdskostnader vil derfor i utgangspunktet alltid utgjøre en fordel for den avgiftspliktige fordi fradragsretten vil være endelig, og avgiftssubjektet ikke vil risikere å måtte tilbakebetale/justere inngående merverdiavgift ved endret bruk av varen. Et eksempel på at det ikke vil være fordelaktig at alle kostnadene anses som reparasjons- og vedlikeholdskostnader er når utleier foretar en reparasjon på det utleide bygget i år 1. Hvis leietakeren i bygget er en næringsdrivende som ikke har fradragsrett for merverdiavgift, for eksempel en bank, se merverdiavgiftsloven § 3-6, vil utleier ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på reparasjonskostnadene. Hvis banken går ut av leieforholdet i år 3, og en avgiftspliktig leietaker kommer inn, har ikke utleieren en justeringsrett ettersom kostnadene er å anse som reparasjonskostnader. Utleieren mister på denne måten fradragsrett for all den inngående merverdiavgiften knyttet til reparasjonsarbeidet.

3.2.3.2 Eiendommens relative standard

I lovforarbeidene til merverdiavgiftsloven sies det at hva som faller inn under hvilken gruppe kostnader, vil måtte avgjøres etter en konkret vurdering av de faktiske omstendighetene, særlig ved hjelp av spørsmålet om *eiendommens opprinnelige standard* endres.⁴² Det første spørsmålet knytter seg altså til eiendommens standard: Hva kan en forstå med eiendommens opprinnelige standard? Hvordan skal en definere en eiendoms standard?

Ifølge lovforarbeidene vil "arbeid som tar sikte på å opprettholde den samme standard (lav, middels eller høy) som bygget eller anlegget har vært i tidligere, bli ansett som

⁴² Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

vedlikehold”.⁴³ De samme kriteriene som brukes for grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning i den alminnelige skatteretten, skal dessuten legges til grunn også her.

I skatteloven § 6-11, 1. punktum sies det at det gis ”fradrag for kostnader til vedlikehold”. Det foreligger ingen legaldefinisjon av begrepet vedlikehold. Etter naturlig språklig forståelse vil vedlikehold si å holde bygget ved like, å holde det i stand. Spørsmålet er så hva slags stand bygget skal holdes i. Hvilke kriterier skal en legge til grunn ved vurderingen av den standen bygget er i? Hva skal være sammenligningsgrunnlaget, den standen bygget har nå, den standen bygget har hatt tidligere, og sist men ikke minst, hvilken fortidig stand bygget har hatt skal en sammenligne dets nåværende stand med? Ifølge lovforarbeidene til skatteloven kan alle ”kostnader som er nødvendig for å holde objektet (hus, skip eller annet driftsmiddel) i samme stand som da det var nytt”, fradras direkte⁴⁴.⁴⁵ Det er altså tilstanden da objektet var nytt som er sammenligningsgrunnlaget.

Neste spørsmål er *hvilken* ny tilstand det er som er sammenligningsgrunnlaget: Er det kun tilstanden i nåværende eiers eiertid, eller er også tilstanden i tidligere eiers eiertid, relevant?

Denne problemstillingen var oppe i Rt. 1940 side 594, heretter von Koss. Saken handler om herr von Koss som straks etter kjøpet av en landbrukseiendom brukte 9 000 kroner til oppussing og reparasjon av husbygningene. I inntektsligningen krevde han fradrag for utgiftene som vedlikeholdsutgifter. Fradrag ble nektet ved ligningen, men ligningen ble opphevet av Høyesterett (dissens 4-1). Spørsmålet i saken var om nåværende eier kunne få fradrag for vedlikeholdskostnader som knyttet seg til manglende vedlikehold på tidligere eiers hånd, eller om han kun kunne få fradrag for manglende vedlikehold i sin eiertid. Flertallet kom til at ordlyden i skatteloven ikke kunne tolkes slik at den la begrensninger i rekkevidden av fradragsretten for vedlikeholdskostnader, forutsatt at kostnadene hadde karakter av vedlikeholdskostnader. Én dommer dissenterte, og var uenig i, denne vurderingen.

⁴³ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

⁴⁴ Direkte fradragsrett vil si at det gis fradragsrett på tidspunktet for arbeidene. Dette vil i utgangspunktet alltid være en fordel. Motsetningen vil være at det foreligger aktivering, dvs. at fradraget først gis på et senere tidspunkt, for eksempel gjennom avskrivninger.

⁴⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) side 60.

Foreløpig kan en si at alle kostnader som er nødvendige for å holde den faste eiendommen i samme stand som da det var nytt, er å betrakte som vedlikeholdskostnader. Det er den beste tilstanden eiendommen har vært i, uavhengig av eventuelle eierskiftelser, som er sammenligningsgrunnlaget.

Ifølge de rettskildefaktorene som jeg nå har gjennomgått, er arbeider som fører til forbedring av en eiendom utover den stand den en gang har vært i, ikke å regne som vedlikehold, men en påkostning. Spørsmålet blir så hva som utgjør en standardforbedring: Vil for eksempel bruk av dagens, bedre metoder og materialer, kunne utgjøre vedlikehold, eller vil det alltid måtte regnes som påkostning fordi metodene og materialet i dag, er bedre enn tidligere?

En standardforbedring vil, ifølge en uttalelse fra Finansdepartementet, si at det benyttes bedre og dyrere materialer enn det som opprinnelig ble brukt.⁴⁶ For å kunne regnes som vedlikehold, må arbeidene som utføres altså ikke ta sikte på å øke gjenstandens verdi, kun på å opprettholde den verdien som var der fra begynnelsen av. I uttalelsen sies det at utgangspunktet er at en utvikling i byggebransjen, til dagens, bedre metoder og materialer, har blitt godtatt som vedlikehold, forutsatt at disse kan sies å være av *relativt samme standard* som det utskiftede, og det forelå et vedlikeholdelsesbehov.⁴⁷ Standarden deles i tre hoveddeler: lav, middels eller høy. Bedømmelsen av hva som faller inn under hvilken standardgruppe, vil ofte være skjønnsmessig og nokså uviss. Denne uvissheten utgjør god nok grunn til å forvente at skattemyndighetene skal utvise en viss forsiktighet ved bedømmelsen av hvilken standardgruppe de har med å gjøre, i det konkrete tilfellet. På den annen side, kan det tenkes at grupperingen ikke er særlig vanskelig, ettersom spørsmålet gjelder materialer eller metoder som det foreligger konsensus om i byggebransjen mv., at tilhører den ene eller andre standardgruppen.

Et eksempel vil være illustrerende: Skattyter⁴⁸ A har kjøpt et bygg lagd av gull. En kan si at dette huset har en høy standard. Dette bygget har bl.a. en gullbelagt trapp. A bestemmer seg for å utføre reparasjonsarbeider på denne gulltrappen, og krever i den forbindelse endelig fradragsrett for inngående merverdiavgift som er påløpt for disse arbeidene. Vil disse kostnadene kunne anses som vedlikehold? Trappen var

⁴⁶ Utv. 1975 side 586a.

⁴⁷ I.c.

⁴⁸ Skattyter forstås vidt, slik at også det som omtales som avgiftssubjekt omfattes.

opprinnelig av gull, og selv om vedlikeholdsarbeidene utgjør et betydelig beløp, representerer arbeidene i seg selv ingen standardheving. Kostnadene vil etter gjeldende rett anses som vedlikehold, med endelig fradragsrett for all inngående merverdiavgift.

Som en ser, er spørsmålet om en kostnad er å anse som en reparasjon/vedlikehold eller som en påkostning, en konkret vurdering. Et eksempel på at det skal foretas en konkret helhetsvurdering av hvert tilfelle er saken inntatt i Utv. 1993 side 38. Skattyter kjøpte en eiendom i 1982, og foretok betydelige oppussingsarbeider med sikte på å leie ut flere av lokalene i bygget. Spørsmålet i saken var om disse arbeidene kunne bedømmes som vedlikeholdsarbeider. Lagmannsretten stadfestet ligningen (dissens 2-1) ettersom de mente at ombyggingen gikk *betydelig utover det som skulle til for å heve den opprinnelige standard* av bygningen til dagens nivå. Retten la særlig vekt på at sluttresultatet bar liten preg av den gamle bygningen, at de fleste veggene i første etasje ble revet ned slik at kun bærekonstruksjonen gjenstod, og at skattyter samtidig oppnådde en arealøkning på ca 35 %. Retten uttaler at retten til fradrag for vedlikeholdsutgifter er i behold selv om arbeidet medfører at skatteobjektet stiger i verdi, men at arbeidene som ble foretatt i dette tilfellet gikk betydelig utover det som skulle til for å heve den opprinnelige standarden. Disse arbeidene hadde dermed også blitt ansett som justeringspliktig kapitalvare, "ny-, på- eller ombygging", forutsatt at inngående merverdiavgift utgjorde minst 100 000 kroner.

Et eksempel på at dagens, bedre materialer vil bli godkjent som vedlikehold er utskiftning av et koblet vindu (middels standard tidligere), med et vindu med to lags isolerglass (middels standard i dag). Eksempelet er hentet fra skatteretten, men utgjør gjeldende rett også i merverdiavgiftsretten.⁴⁹ Hvis vinduet skiftes ut med tre lags glass (høy standard i dag), må fradraget i den alminnelige skatteretten begrenses til hva det ville koste å skifte ut vinduet med to lags glass. De resterende kostnadene anses som en forbedring som må aktiveres og som kommer til fradrag senere; en påkostning. Hvordan slike tilfeller skal behandles etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b), kommer jeg tilbake til i kapittel 3.2.3.3.

Hva skjer så hvis de opprinnelige materialene fortsatt kan gjenskaffes, men det har blitt mer vanlig å bruke andre former for materialer? Det foreligger ingen rettskilder som tar

⁴⁹ Lignings-ABC (2010) side 1362.

for seg dette spørsmålet direkte. Utgangspunktet er at en har rett til å foreta arbeider som opprettholder objektets opprinnelige standard. Så lenge materialet er innenfor samme relative standardgruppe, burde det ikke ha noe å si om skattyteren⁵⁰ benytter seg av den eldre, heller enn den nyere, typen materialer. Hva skjer så hvis de nye materialene er dyrere enn de som opprinnelig ble brukt; må en si at det har skjedd en standardforbedring hvis de nye materialene brukes, selv om den tekniske utviklingen til dels er løpt fra de gamle materialene? Finansdepartementets uttalelse synes å forutsette dette. I uttalelsen sies det at bare ved "utskiftninger av eldre utstyr med nytt som etter dagens nivå tilsvarer samme standard som den opprinnelige, bør hele utgiften kunne regnes som vedlikehold."⁵¹ (Min understrekning.) Problemstillingen er i hovedsak teoretisk: Nyere materialer vil, i de aller fleste tilfellene, både være mer effektive, og av et billigere råstoff, enn de gamle materialene.

Når en skal vurdere hva slags kostnad en har med å gjøre, må en altså vurdere spørsmålet om eiendommens opprinnelige standard endres eller ikke. Dette er en konkret vurdering. Det er den høyeste relative standarden eiendommen har hatt, også på tidligere eiers hånd, som er sammenligningsgrunnlaget. Vurderingstemaet er blant annet både materialvalget, og måten arbeidene utføres på.

3.2.3.3 Påkostning som trer istedenfor vedlikehold: "Tenkt" vedlikehold

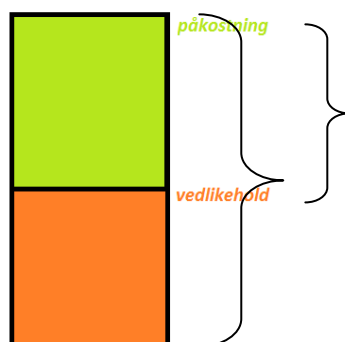
En eiendom er i dårlig stand. Det er nødvendig å foreta reparasjons- og vedlikeholdsarbeider på den. Eieren av eiendommen bestemmer seg for å reparere eiendommen, og samtidig heve dens standard. Arbeidene som utføres på eiendommen har derfor preg av både vedlikehold og påkostning. Spørsmålet er om det både er påkostnings- og vedlikeholdsdelen som inngår i kapitalvarebegrepet, eller er det kun påkostningsdelen?

⁵⁰ Begrepet skattyter forstås i de fleste sammenhenger i vid betydning, og omfatter både det som ellers omtales som den avgiftspliktige og det som ellers omtales som skattyter.

⁵¹ Utv. 1975 side 586a.

Spørsmålet kan illustreres slik:

Tegning 2



I en sak inntatt i Utv. 2000 side 906 oppstod spørsmålet om skattyter kunne kreve fradrag for vedlikeholdsdelen av kostnadene ved at han foretok en del endringer på forretningsbyggene han leide ut. Skattyter vant delvis frem med sitt krav i herredsretten.⁵² I sin redegjørelse av grensen mellom vedlikehold og påkostning uttaler retten:

"Ofte vil det vera naturleg å gjera endringar samtidig med vedlikehald av bygningen. Vert endring gjort på den delen av bygningen som treng vedlikehald, såleis at endringa kjem i staden for vedlikehald, vil endringa kunne likestillast med vedlikehald og kostnadene kunne reknast som vedlikehaldsfrådrag. Dersom slik endring også gir standardbetring, vil dei endringskostnadene som svarar til kostnader ved vanleg vedlikehald, kunne koma i frådrag som vedlikehaldskostnad, mens resten vert rekna som påkostning."⁵³

Dommen viser at de utførte arbeidene som tar sikte på å opprettholde gjenstandens verdi, vil bli å regne som vedlikehold som kan fradragsføres direkte. Med en gang kostnadene til endringen overstiger sin "vedlikeholdskvote", vil det resterende bli å regne som påkostning som må aktiveres, og som fører til senere fradrag.

I den alminnelige skatteretten har skattyteren altså krav på fradrag for den delen av kostnadene som ville utgjort vedlikehold på objektet.⁵⁴ Begrunnelsen som ligger bak denne regelen er hensynet til nøytralitet: En næringsdrivende som velger å vedlikeholde/påkoste, uten å tenke på den skattemessige betydningen, skal ikke komme dårligere ut skatterettslig, enn en næringsdrivende som bevisst planlegger sin

⁵² Dommen ble påanket til lagmannsretten og skattyteren fikk også der medhold. Lagmannsretten la til grunn samme rettsoppfatning som herredsretten. Se Utv. 2002 side 983.

⁵³ Utv. 2000 side 906, under rettens bemerkninger.

⁵⁴ Se også Lignings-ABC (2010) side 1362.

skattemessige ferd. Forutsetningen om fradrag for "tenkt" vedlikehold gir reglene et utstrakt fleksibelt og dynamisk preg. På den annen side, vil det også kunne gjøre det skjønnt som skal utøves ved grensedragningen mer vanskelig.

Vedlikeholdsfradraget som gis i den alminnelige skatteretten kan ikke overstige de faktiske kostnadene til påkostningen. Videre må fradraget begrenses til vedlikeholdskostnader innen samme standardgruppe som tidligere. Dette betyr at det kun er de merutgiftene som referer seg til standardforbedringen, som ikke vil kunne fradras fordi de har karakter av påkostning, ellers vil skattyter få fradrag for alle kostnadene som referer seg til det "tenkte" vedlikeholdet.

De samme kriteriene som legges til grunn ved grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning i skatteretten, skal gjelde i merverdiavgiftsretten. Det er derfor kun påkostningsdelen som eventuelt kan utgjøre en kapitalvare etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (2), bokstav b). Kapitalvaren vil kunne være gjenstand for justering i tilfelle den overstiger grensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift.

En ting som det imidlertid er viktig å huske på, er at den næringsdrivendes argumentasjon og ståsted med hensyn til grensedragningen, kan variere avhengig av om han er avgiftspliktig eller ikke. Hvis virksomheten er avgiftspliktig vil den være tjent med å argumentere med at mesteparten av kostnadene utgjør vedlikehold. På denne måten slipper den å komme i fare for at arbeidene kan bli å anse som en kapitalvare, med påfølgende plikt til justering. Hvis virksomheten derimot ikke er avgiftspliktig på tidspunktet for arbeidene, men senere blir det, vil den kunne argumentere med at mesteparten av kostnadene utgjorde en påkostning, og dermed er å regne som kapitalvare, med tilsvarende rett til oppjustering av merverdiavgiften.⁵⁵

3.2.3.3.1 Flytting av vegger

Spørsmålet er om kostnadene ved *flytting av vegger* inngår i kapitalvarebegrepet, dvs. om kostnadene utgjør "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging", jf. merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b). Hvordan kostnadene ved

⁵⁵ Dette forutsetter at eiendommen er anskaffet til bruk i næringsvirksomhet eller til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven. For eiendom som først ble anskaffet til privat bruk, eller eiendom som ble anskaffet forut for at en virksomhet ble avgiftspliktig som følge av en lovendring, kommer justeringsreglene ikke til anvendelse. Se blant annet Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) sidene 49-50.

flytting av vegger skal behandles er av særlig interesse fordi ulike leietakere vil ønske en ulik innredning av de leide lokalene, avhengig av aktivitetene som de beskjeftiger seg med. En leietaker som er et advokatfirma vil for eksempel ønske mange små kontorer i hver etasje. Hvis det senere kommer inn en annen leietaker, for eksempel et kopi- og trykkefirma, vil dette firmaet kanskje ønske seg flere større kontorer i hver etasje.

Flytting av vegger vil typisk utgjøre en "ombygging". I Lignings-ABC-en uttales det at arbeider som utelukkende består i endring av et formuesobjekt, anses som påkostninger.⁵⁶ Dette gjelder uavhengig av om endringen innebærer en verdiøkning eller ikke. I det svenske justeringsregelverket uttales det dessuten at flytting av innervegger mv., vil være en ombygging, altså en kapitalvare.⁵⁷ Sverige har innført et skille mellom ombygging/påkostning og reparasjon/vedlikehold som tilsvarer det samme skillet en skal foreta i forhold til den norske merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).⁵⁸ Disse momentene tilsier at flytting av vegger vil være en påkostning, altså en del av kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).

Spørsmålet er så hva som skjer i de tilfellene veggene som flyttes også har behov for vedlikehold. Kan avgiftssubjektet kreve fradrag for kostnadene forbundet med vedlikeholdet?

Spørsmålet er det samme som spørsmålet om avgiftssubjektet kan få fradrag for "tenkt" vedlikehold mer generelt. Lovgivers forutsetning om at en skal følge grensedragningen slik denne er fastsatt i den alminnelige skatteretten, tilsier at det kun er kostnadene forbundet med endringen, som eventuelt kan utgjøre en justeringspliktig kapitalvare etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b), forutsatt at grensen på 100 000 kroner i inngående merverdiavgift, er overskredet. Avgiftssubjektet har krav på endelig fradragsrett for inngående merverdiavgift på den delen av kostnadene som utgjør reparasjons- og vedlikeholdskostnader.

Neste spørsmål er om kostnader forbundet med *midlertidige* endringer, for eksempel en midlertidig endring av en vegg, kan fradragsføres med endelig virkning, uavhengig av om tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet senere endres, eller om også kostnader

⁵⁶ Se blant annet Lignings-ABC (2010) sidene 1361-1363.

⁵⁷ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 42.

⁵⁸ Se Mervärdesskattelagen kapittel 8 a.

til *midlertidige* endringer må anses som kapitalvare/påkostninger. Dette spørsmålet er særlig aktuelt for næringsdrivende som leier ut lokaler, og hvor det stadig skjer en utskiftning av leietakere som fører til at det må gjøres endringer i innredningen av lokalene, for eksempel endringer av lettvegger/kontorvegger mv.

Ifølge skatteloven § 6-11, 1. punktum vil alle kostnader til å holde *ved like* et objekt kunne fradras som vedlikeholdskostnader. Kostnader i forbindelse med endringer vil imidlertid anses som påkostninger, fordi endring etter gjeldende rett er mer enn å holde *ved like*. Det er i rettskildene ikke skilt mellom varige og midlertidige endringer. På den annen side kan en argumentere med at skattyteren i den alminnelige skatteretten jo har krav på fradrag for driftskostnader. Flytting av lettvegger, for en begrenset periode, vil kunne ha karakter av driftskostnader, og ikke investeringer, i bygget. Som en allerede kjenner til, imidlertid, forutsetter gjeldende rett at kostnader i forbindelse med en tilbakeføring av en endring av en vegg for eksempel, også er å anse som påkostning.⁵⁹ Spørsmålet kompliseres ytterligere ved at det er usikkert hvor langt en endelig fradragsføring for kostnader i forbindelse med midlertidige endringer ville rekke: Hva er en *midlertidig*, og hva er en *varig*, endring? Skal en se på om det funksjonelle har blitt endret med den midlertidige endringen, eller skal en se på tidsaspektet for den midlertidige endringen, eller på begge deler? Disse usikkerhetsmomentene taler for at kostnader til midlertidige, og varige, endringer bør behandles på samme måte: Som påkostning.

På den annen side, vil det ikke skje noe justering i de tilfellene der en bygning brenner eller rives ned.⁶⁰ Spørsmålet er så om et avgiftssubjekt vil kunne "komme unna" en justeringsforpliktelse, typisk der en utleier har stadige utskiftninger av leietakere med særegne innredningsbehov av innervegger mv., ved å rive ned veggene.

I et fellesskriv utarbeidet av Skattedirektoratet skal fjerning/riving av leietakers investeringer likestilles med bygg som rives/brenner ned.⁶¹ Begrunnelsen er at det ikke vil være rimelig å fastholde justeringsplikt for investeringer som ikke lenger eksisterer. Dette innebærer at både utleier og leietaker vil kunne kvitte seg med en justeringsforpliktelse ved å rive ned de oppsatte veggene. Dette er ofte også regulert i leiekontrakten, for eksempel ved at det er sagt at leielokalet skal stilles tilbake til

⁵⁹ Se blant annet Utv. 1999 side 1469 og Lignings-ABC-en sidene 1361-1362.

⁶⁰ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 53.

⁶¹ Skattedirektoratets fellesskriv av 17. februar 2009, punkt 2.

opprinnelig stand ved utflytting. Når en ny leietaker så flytter inn og setter opp vegger mv., vil dette utgjøre en ny påkostning/kapitalvare, og også være gjenstand for justering forutsatt at beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift er nådd. Riving av vegger mv., vil på denne måten kunne være et alternativ for å unngå (de negative) konsekvensene av justering som særlig oppstår i leietakerforhold.

3.2.3.4 Spart fremtidig vedlikehold

Spørsmålet er om det forhold at et arbeid vil føre til mindre vedlikeholdskostnader i fremtiden, kan gi rett til større kostnadsfradrag som vedlikehold, på tidspunktet for arbeidet. Et eksempel vil være illustrerende: Lars Holms næringseiendom er kledd trepanel. Eiendommen er gammel og slitt, og Lars ønsker å reparere fasaden. Det å ikle en fasade med murstein vil falle langt dyrere enn det å benytte vanlig trepanel, men vedlikeholdsbehovet ved mursteinsfasader vil vanligvis være vesentlig mindre. Spørsmålet er så om Lars ved å velge å ikle bygget med murstein, i stedet for å foreta utskiftning av panel, kan få større fradrag enn vanlig fordi hans vedlikeholdskostnader i fremtiden vil være redusert.

Spørsmålet er ikke besvart i lovtekstene. Heller ikke lovforarbeidene tar for seg spørsmålet om sparte fremtidige vedlikeholdskostnader. Rettskildegjennomgangen hittil viser at utgangspunktet er at en kun har rett til fradrag for kostnader innenfor samme relative standardgruppe.⁶² Hva som vil føre til mer, eller mindre, sparte vedlikeholdskostnader i fremtiden er usikkert, og kan dessuten endre seg med tiden og den tekniske utviklingen. Det ser dermed ut til at rettskildefaktorene peker i retning av at det er status quo som er sammenligningsgrunnlaget. Regelen virker rimelig nok, for ellers måtte skattemyndighetene foreta nokså skjønsmessige vurderinger om fremtidige forhold som kan være mer eller mindre usikre og uforutsigbare, også for skattyterne selv. Dette er nok også begrunnelsen bak standpunktet i Lignings-ABC-en om at en ikke har rett til større kostnadsfradrag for arbeider som vil føre til sparte, fremtidige vedlikeholdskostnader.⁶³

⁶² Se kapittel 3.2.3.2.

⁶³ Lignings-ABC (2010) side 1362.

Konklusjonen er at skattyteren ikke har rett til større kostnadsfradrag som vedlikehold, selv om arbeidet vil føre til mindre vedlikeholdskostnader i fremtiden. Heller ikke et avgiftssubjekt kan ha rett til større fradrag for inngående merverdiavgift ved å velge å vedlikeholde med dyrere materialer mv. Endelig fradragsrett for inngående merverdiavgift gis kun i de tilfellene vedlikeholdsarbeidet skjer innenfor samme relative standardgruppe.

3.2.3.5 Lovpålagte endringer og andre restriksjoner pålagt fra myndighetenes side

3.2.3.5.1 Myndighetenes pålegg om endringer

Spørsmålet er hvordan kostnader i forbindelse med endringer som er nødvendige for at bruken av gjenstanden skal være lovlig, gjerne etter nye krav fra myndighetenes side, skal bedømmes. Vil utgangspunktet om at alle endringer bedømmes som påkostning, også gjelde endringer som er nødvendige for at bruken av gjenstanden skal være lovlig? Hvis myndighetene for eksempel kommer med et pålegg om ny miljøvennlig isolasjon av yttervegger, skal denne kostnaden føre til justeringsplikt eller ikke? For skattyteren⁶⁴ vil slike pålegg oppleves som unødvendige ekstrakostnader. Skattyter vil ønske å fradragsføre merverdiavgiften på slike kostnader med endelig virkning, uavhengig av om tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet senere endres. Dette gjelder særlig i de tilfellene der den eldre typen isolasjon fungerer tilfredsstillende, og det ikke foreligger noe behov for vedlikehold eller utskiftning på tidspunktet for pålegget.

I forhold til merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b) blir spørsmålet om kostnadene ved pålegget utgjør en "ny-, på- eller ombygging". Hvis de gjør det, vil tilfellet bedømmes som en kapitalvare/påkostning.

Den skatterettslige grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning skal følges i merverdiavgiftsretten.⁶⁵ "Vedlikehold" forstås som å holde ved like, holde i stand, jf. skatteloven § 6-11, 1. punktum. Spørsmålet er om en kan tolke "vedlikehold" utvidende slik at det omfatter tilfeller der skattyter ufrivillig blir pålagt å foreta en endring.

⁶⁴ Skattyter forstås vidt nok til at også det som omtales som avgiftssubjekt omfattes.

⁶⁵ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

En må være forsiktig med utvidende tolkning fordi lovteksten normalt ikke er ment å gi svar på mer enn det den selv dekker. Dette gjelder særlig på legalitetsprinsippets område, og selv i de tilfellene hvor den utvidende tolkningen vil være til fordel for skattyteren. I saken inntatt i Utv. 2002 side 1028 var spørsmålet om skattyteren, et selskap, kunne kreve fradrag for kostnader til omlegging av kloakkanlegg, som kom etter pålegg fra Trondheim kommune. Kostnadene ved omleggingen av kloakk fra et kommunalt anlegg, til et annet kommunalt anlegg, ble ikke godtatt som vedlikeholdskostnader av retten. Lagmannsretten gjennomgikk lovforarbeidene, deriblant Ot.prp. nr. 86 (1997-98), hvor det understrekes at miljøinvesteringer ikke kan fradragsføres direkte, men må aktiveres. Noe av bakgrunnen for dette, sies det, er at alle driftsmidler med varig verdi bør aktiveres, og avskrives i takt med den faktiske verdiforringelsen. Også Syversen skriver i sin artikkel at pålegg om endringer fra myndighetenes side, ikke fører til at grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning blir annerledes: Kostnader til endringsarbeider må uansett aktiveres.⁶⁶

Lovpålagte endringsarbeider som har karakter av miljøinvesteringer må dermed normalt anses som påkostninger/kapitalvare. Rettskildefaktorene tilsier altså en slik behandling av kostnader som har karakter av miljøinvesteringer, og som, for i det minste å påvirke opinionen til å endre holdninger, burde (de lege ferenda) behandles så gunstig som mulig for skattyter; som vedlikeholdskostnader. De samme rettskildefaktorene tilsier da at også andre endringsarbeider som er pålagt ved lov, også må bli å behandle som påkostninger. Konklusjonen er at lovpålagte endringer er å anse som påkostninger etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).

3.2.3.5.2 Myndighetenes reguleringer vedrørende pågående vedlikeholdsarbeid

Neste spørsmål er hvordan en skal behandle kostnadene ved reparasjon av eiendom der skattyter uansett skulle foreta vedlikehold, men der eiendommens beliggenhet etc., gjør at reparasjons- og vedlikeholdskostnadene blir høyere enn de ellers hadde blitt. Et eksempel er skattyter som eier en eiendom som ligger innenfor et vernet område, og hvor han så ønsker å foreta vedlikehold på denne: Skal disse kostnadene bedømmes som vedlikehold eller som påkostning, eller kanskje som begge deler? Poenget er at reparasjonen av eiendommen, ettersom den ligger innenfor et vernet område, vil måtte følge myndighetenes reguleringer som har til formål å bevare eiendommen for

⁶⁶ Syversen (1996) side 128.

etterslekten. Reparasjonen vil av denne grunn bli betydelig dyrere. Verken lovteksten eller lovforarbeidene regulerer spørsmålet direkte. I proposisjonen sies det at en skal følge det skatterettslige skillet mellom vedlikehold og påkostning.⁶⁷

Skatteloven taler om å holde *ved like* en eiendom: Disse (større) kostnadene er nettopp vedlikeholdskostnader. I Utv. 2006 side 71 var spørsmålet om kostnadene til rehabilitering av et hus som lå innenfor vernet område kunne anses som fradragsberettigede vedlikeholdskostnader. Tingretten kom til et bekræftende svar. Staten ved Akershus fylkesskattekontor anket tingrettsavgjørelsen, men trakk senere anken.⁶⁸ Dommen er dermed rettskraftig. Utgangspunktet er at en skal foreta en konkret helhetsvurdering av spørsmålet om arbeidene fører til en standardheving eller ikke. Retten understreket i den forbindelse at vernehensyn kan tillegges vekt i denne vurderingen. Retten uttalte bl.a. at det er lite rimelig at betydelige kostnader forbundet med at boligen ligger i et verneområde, hvor det offentlige på betydelig måte båndlegger og setter restriksjoner for rehabilitering, skal måtte belastes skattyter i form av senere skattefradrag. Tingretten vektla blant annet at man ved rehabiliteringen også var svært opptatt av det verneverdige, og av å føre boligen tilbake til sin opprinnelige stand. Kostnadene ble altså ansett som vedlikeholdskostnader.

Gjennomgangen av disse rettskildefaktorene tilsier at utgangspunktet er at alle økte kostnader forbundet med at en eiendom ligger innenfor et verneområde e.l., vil bli bedømt som vedlikehold, forutsatt at det rent faktisk dreier seg om vedlikehold, og ikke standardheving. Inngående merverdiavgift på disse kostnadene faller utenfor kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b), og gir endelig fradragsrett for avgiftssubjektet.

3.2.3.6 Aktivering av vedlikeholdskostnader

I henhold til skattereglene er det tillatt å aktivere kostnader som reelt sett gjelder vedlikehold. Aktivering innebærer at skattyter velger å ikke få fradrag på tidspunktet for vedlikeholdet, men heller velger å få fradrag senere, for eksempel i form av avskrivninger. Spørsmålet er om den avgiftspliktige også kan velge å la sine vedlikeholdskostnader behandles som påkostninger. Spørsmålet vil særlig være

⁶⁷ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

⁶⁸ Langeland (2010).

aktuelt for et selskap som har ført opp et bygg, og leid den ut til en næringsdrivende som ikke er avgiftspliktig, for eksempel en bank, se merverdiavgiftsloven § 3-6. Hvis utleier foretar en reparasjon/vedlikehold av næringseiendommen vil han ikke ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med disse arbeidene så lenge han kun leier ut til næringsdrivende som ikke er avgiftspliktige. Hvis utleier derimot, i år 3, skifter ut leietakeren bank, med en leietaker som er avgiftspliktig, vil han heller ikke kunne kreve en oppjustering av den ikke fradragførte merverdiavgiften, fordi arbeidene jo utgjorde reparasjons- og vedlikeholdskostnader; kostnader som ikke er gjenstand for justering. Spørsmålet er derfor om utleier vil kunne la sine vedlikeholdskostnader behandles som påkostninger etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).

Spørsmålet kan illustreres slik:

Tegning 3

Vedlikeholdsarbeidet skjer i år 1. Banken representerer unntatt virksomhet, den grønne pilen. I år 3 skjer det en utskiftning av leietakere. Et advokatfirma, avgiftspliktig, kommer inn, den blåe pilen.



Dette spørsmålet besvares verken i lovteksten eller lovforarbeidene. I en uttalelse avgitt av Finansdepartementet uttales det at det kan være praktisk å knytte justeringsreglene opp til om det *faktisk* foretas aktivering etter skattereglene.⁶⁹ En skattyter vil normalt ikke være interessert i å aktivere en vedlikeholdskostnad, hvis ikke han er i tvil om klassifiseringen mv. Aktivering betyr jo at skattyteren ikke får fradrag med en gang, men først på et senere tidspunkt.

Departementet uttaler at et avgiftssubjekt som er i tvil om klassifiseringen av en kostnad kan velge å aktivere denne. I disse tilfellene vil den aktiverte kostnaden

⁶⁹ FIN 16. november 2007, punkt 1.1, 2. og 3. avsnitt.

omfattes av kapitalvarebegrepet, og den avgiftspliktige vil kunne skaffe seg en rett til justering. I de tilfellene hvor spørsmålet om klassifisering *ikke* er tvilsomt, vil han ikke kunne skaffe seg en mulig "uberrettiget" rett til justering. På denne måten hindres for eksempel en utleier som leier ut alle sine lokaler til ikke-avgiftspliktige næringsdrivende, å foreta en reparasjon/vedlikehold, og aktivere kostnaden, og derfor håpe på at han i alle fall etter hvert vil kunne få (delvis) fradrag for den inngående merverdiavgiften forbundet med reparasjonsarbeidene.

Hvis avgiftsmyndighetene under saksbehandlingen kommer til at et tilfelle som er ansett tvilsomt, og aktivert av den avgiftspliktige, egentlig er å anse som utvilsomt, vil dette måtte legges til grunn.⁷⁰

3.3 Hva er én, i motsetning til flere, kapitalvarer?

3.3.1 Innledning

Kapitalvare defineres som "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner".⁷¹ Under den første hovedproblemstillingen ble det redegjort for hvilke kostnader som inngår i, og hvilke kostnader som faller utenfor, kapitalvarebegrepet. Det hele kokte ned til spørsmålet om et tiltak skulle anses som en "ny-, på- eller ombygging" eller ikke.

Hva som menes med "minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift" skal det redegjøres for i dette kapitlet. Beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift er knyttet til begrepet kapitalvare. Hver kapitalvare skal derfor i utgangspunktet vurderes selvstendig i forhold til beløpsgrensen på minst 100 000 kroner.

Selv om en har kommet til at et arbeid er å anse som et byggetiltak/en kapitalvare, skal den inngående merverdiavgiften på disse kostnadene ikke justeres hvis merverdiavgiften beløper seg på mindre enn 100 000 kroner. Beløpsgrensen er satt som en administrativ forenkling slik at ikke alle mindre byggetiltak skal føre til

⁷⁰ Merverdiavgiftsloven § 15-1 (8), jf. (1). Se også § 15-11.

⁷¹ Se merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).

justering.⁷² Hvis arbeidet derimot har en inngående merverdiavgift på minst 100 000 kroner, vil kostnadene ved arbeidet føre til justering hvis det i en periode på de ti neste årene skjer en endret bruk av kapitalvaren.⁷³

Det skal påpekes at beløpsgrensen, som er en del av definisjonen av hva som utgjør en kapitalvare i forhold til merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b), ikke følger skillet mellom vedlikehold og påkostning i den alminnelige skatteretten. Dette betyr at "ny-, på- eller ombygging" på opptil 500 000 kroner, inklusive merverdiavgift, vil bli behandlet annerledes i henholdsvis den alminnelige skatteretten, og i merverdiavgiftsretten. I skatteretten vil slike arbeider bli bedømt som påkostninger. I merverdiavgiftsretten vil slike arbeider også bli bedømt som ombygging/påkostning, men de vil ikke være gjenstand for justering fordi vilkåret om at arbeidet må være på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift ikke er oppfylt. Fradragsretten for inngående merverdiavgift, på anskaffelsestidspunktet, vil i disse tilfellene være endelig. I praksis vil det dermed oppstå forskjell mellom skatte- og merverdiavgiftsretten når det gjelder påkostninger som ikke utgjør minst 100 000 kroner i inngående avgift.

Ett byggetiltak, en "ny-, på- eller ombygging", utgjør i utgangspunktet også én kapitalvare. I visse tilfeller skal flere byggetiltak slås sammen til én kapitalvare, og vurderes samlet i forhold til beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift. Det er derfor viktig å finne ut av hva som skal anses som én, i motsetning til flere, kapitalvarer. Dette er den andre hovedproblemstillingen i denne oppgaven. Denne problemstillingen består av en rekke underproblemstillinger som skal gjennomgås i det følgende. Til slutt i dette kapitlet, i kapitlene 3.3.4 og 3.3.5, tar jeg opp to særlig interessante spørsmål som jeg har funnet mest hensiktsmessig å ta helt til slutt. Disse to kapitlene går litt inn på både det som tidligere er omtalt som første, og det som er omtalt som andre, hovedproblemstilling i denne oppgaven.

3.3.2 Hvilke kostnader inngår i beløpsgrensen på "minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift"?

Merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b) definerer kapitalvare som fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der "inngående merverdiavgift på

⁷² FIN 16. november 2007, punkt 1.2, 2. avsnitt.

⁷³ Se merverdiavgiftsloven § 9-1 (1).

kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner”. Spørsmålet er hvilke kostnader som teller med i denne beløpsgrensen, og som dermed skal være gjenstand for justering.

Alle byggekostnader på et byggeprosjekt slik som for eksempel tjenester, og materialer som tilføyes eiendommen, inngår i beløpsgrensen på minst 100 000 kroner. Men også, ikke minst, inngående merverdiavgift på kostnader til konsulenter, arkitekter og byggeledelse mv.⁷⁴ I Finansdepartementets uttalelse nevnes dessuten at også inngående merverdiavgift i forbindelse med opparbeidelse av tomten og uteareal, parkeringsplasser osv., regnes med til denne beløpsgrensen.⁷⁵ Beløpsgrensen volder i utgangspunktet ikke særlig store problemer: Det er den totale inngående merverdiavgiften for hele oppdraget som må utgjøre minst 100 000 kroner, dvs. at oppdraget må utgjøre minst 400 000 kroner, eksklusiv merverdiavgift.

3.3.3 Skal beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift knyttes til den enkelte faste eiendommen, eller på annen måte?

Begrepet byggetiltak

Første spørsmål er om ett byggetiltak også utgjør én kapitalvare.

Lovteksten nevner ikke begrepet byggetiltak. Ifølge ordlyden defineres en kapitalvare som ”fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner”. Ifølge lovforarbeidene skal begrepet byggetiltak ses på som en fellesbetegnelse av ”ny-, på- eller ombygging”. I odelstingsproposisjonen er det dessuten uttalt, mer indirekte, at ett byggetiltak i utgangspunktet også utgjør én kapitalvare.⁷⁶ Dette utgangspunktet er også bekreftet i merverdiavgiftshåndboken.⁷⁷ Konklusjonen er at ett byggetiltak, som det klare utgangspunktet, også utgjør én kapitalvare.

Neste spørsmål er hva beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift skal knyttes til: Skal den knyttes til en kapitalvare/byggetiltak, eller noe annet slik som for eksempel en fast eiendom, matrikkelnummer eller seksjon?

⁷⁴ Merverdiavgiftsforskriften § 9-1-1. Se også Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

⁷⁵ FIN 16. november 2007, punkt 1.1, 4. avsnitt.

⁷⁶ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

⁷⁷ Merverdiavgiftshåndbok (2010) side 609.

I merverdiavgiftsloven § 9-5 (4) 1. punktum sies det at dersom endringen i bruken kun gjelder "en del av en kapitalvare som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b, skal justering foretas for inngående merverdiavgift som knytter seg til denne delen". Ifølge lovforarbeidene, har en med denne paragrafen ment å si at det er mulig at én fast eiendom har mer enn ett bygg stående på seg.⁷⁸ Etter dette kan en utlede at beløpsgrensen ikke er forutsatt knyttet til den enkelte faste eiendommen.

Spørsmålet om beløpsgrensen skal knyttes til bygget, eller til noe annet, besvares mer direkte i en annen del av odelstingsproposisjonen. Der sies det at beløpsgrensen på 100 000 kroner i inngående merverdiavgift, ble innført som en administrativ forenkling for å forhindre at ethvert mindre byggetiltak skulle anses som en justeringspliktig kapitalvare.⁷⁹ Det er dermed byggetiltakets størrelse beløpsgrensen knytter seg til, og ikke til spørsmålet om det dreier som om flere bygg, flere matrikkelnummer, seksjoner mv. I dette ligger blant annet at én eiendom kan ha flere byggetiltak med hvert sitt justeringsbeløp, og at ett og samme byggetiltak kan omfatte flere eiendommer slik at én beløpsgrense gjelder for flere eiendommer. Et eksempel vil være illustrerende: Peder Ås eier to eiendommer, og det utføres samme infrastrukturarbeid på begge disse eiendommene. Dette vil utgjøre ett byggetiltak, med én beløpsstørrelse, uavhengig av at arbeidet foregår på flere eiendommer. Konklusjonen er at beløpsgrensen knytter seg til kapitalvaren/byggetiltaket.

Som det ble nevnt rett ovenfor, er det store utgangspunktet at ett byggetiltak også utgjør én kapitalvare, og vurderes selvstendig i forhold til beløpsgrensen på minst 100 000 kroner. Dette utgangspunktet gjelder imidlertid ikke alltid: I visse tilfeller vil flere byggetiltak utgjøre én kapitalvare og vurderes samlet i forhold til beløpsgrensen på minst 100 000 kroner. Spørsmålet er så når beløpsgrensen på inntil 100 000 kroner i inngående merverdiavgift, skal gjelde samlet for flere byggetiltak, og når den skal gjelde for det enkelte byggetiltaket, altså spørsmålet om hva som utgjør én, i motsetning til flere, kapitalvarer.

⁷⁸ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 68.

⁷⁹ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) sidene 43-52. Se også FIN 16. november 2007, punkt 1.2.

3.3.3.1 Flere byggetiltak på en fast eiendom i løpet av ett år

Første spørsmål er om flere byggetiltak som skjer på en fast eiendom, i løpet av ett år, skal slås sammen i forhold til beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift, eller om de skal vurderes selvstendig.

Lovteksten nevner ikke begrepet byggetiltak. Ifølge ordlyden defineres en kapitalvare som "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner". (Mine understrekninger.) Etter naturlig språklig forståelse virker det som om alle arbeidene på eiendommen – alle "tiltakene" – skal legges sammen ved vurderingen av om grensen på 100 000 kroner er oversteget eller ikke. Jeg forstår ordlyden slik at alle tiltakene, til sammen, vil utgjøre én kapitalvare. Ordlyden skiller imidlertid ikke mellom tiltak som skjer i løpet av ett år, og tiltak som foregår i mer enn ett år.

I lovforarbeidene sies det at hvis det i løpet av et år skjer flere byggetiltak på en fast eiendom, skal disse legges sammen ved vurderingen av om det foreligger en kapitalvare eller ikke, altså ved vurderingen av om beløpsgrensen er overskredet eller ikke.⁸⁰ I merverdiavgiftshåndboken gjentas det samme utgangspunktet som følger av lovforarbeidene.⁸¹ En uttalelse avgitt av Finansdepartementet er imidlertid ikke så klar på dette spørsmålet.

I uttalelsen sies det at dersom man først kommer til at det foreligger flere ulike byggetiltak, uavhengig av om disse skjer i løpet av et år eller ikke, skal det en del til for at man likevel skal kunne slå sammen kostnadene ved disse i vurderingen av om beløpsgrensen på 100 000 kroner i inngående merverdiavgift er oversteget eller ikke.⁸² Departementet sier videre at det å slå sammen kostnadene ved ulike byggetiltak kun vil være aktuelt i unntakstilfeller, altså i tilfeller der det foreligger en *unaturlig oppsplitting* av noe som nærmest må anses som ett og samme byggetiltak. Et eksempel på et slikt unntakstilfelle er tiltak som utføres av eier og leietaker. Et eksempel, som også nevnes i lovforarbeidene, men, uten at den er ment å illustrere et unntakstilfelle.⁸³ Hvilke byggetiltak som ellers må vurderes samlet, fordi en risikerer å

⁸⁰ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

⁸¹ Merverdiavgiftshåndbok (2010) side 609.

⁸² FIN 16. november 2007, punkt 1.2, 10. avsnitt.

⁸³ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

få en *unaturlig oppsplitting* hvis en skiller dem, sies det ingenting nærmere om i denne uttalelsen.

Departementets uttalelse avviker etter dette fra standpunktet i proposisjonen.

Utgangspunktet, etter den alminnelige rettskildelæren, er at lovforarbeidene veier mer enn slike uttalelser. På den annen side, er det viktig å forstå, at uttalelsen kommer fra det samme organet som lovforarbeidene, i dette tilfelle proposisjonen, ble skrevet av. Uttalelsen kommer dessuten som et svar på spørsmål fra jurister som holder på med disse spørsmålene til daglig, og som har ønsket en avklaring av hvordan regelverket mer nøyaktig skal forstås. Enkeltstående uttalelser fra Finansdepartementet har liten vekt i seg selv, men den samme uttalelsen vil i praksis bli tillagt svært stor vekt av skattemyndighetene selv, og vil derfor også kunne få atskillig vekt i form av forvaltningspraksis.⁸⁴

Beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift er ment å være en administrativ forenkling. Dette taler i retning av at beløpsgrensen bør praktiseres på en enkel og forutsigbar måte. Disse hensynene taler i retning av at de rettskildene som er lettest tilgjengelige for avgiftssubjektene, også burde veie mest. Dette betyr at lovteksten og merverdiavgiftshåndboken burde veie mest. Disse to rettskildene er imidlertid ikke helt klare, og går dessuten ikke i samme retning, slik jeg oppfatter dem. For enkelthetens skyld tar jeg derfor utgangspunkt i at det er lovforarbeidenes standpunkt som skal legges til grunn i alle de tilfellene hvor det dreier seg om byggetiltak som fullføres i løpet av ett år: Et standpunkt som også gjengis i merverdiavgiftshåndboken.⁸⁵ I tilfeller hvor det skjer flere byggetiltak, og som ikke fullføres i løpet av en tidsperiode på ett år, vil ett byggetiltak i utgangspunktet også utgjøre én kapitalvare, og vurderes selvstendig i forhold til beløpsgrensen i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b). At ett byggetiltak i utgangspunktet også utgjør én kapitalvare støttes av rettskildene som ble gjennomgått i begynnelsen av kapittel 3.3.3. Jeg understreker imidlertid nok en gang at rettskildebildet rundt spørsmålet om flere byggetiltak som fullføres på en eiendom i løpet av ett år skal slås sammen eller ikke, ikke er klart.

⁸⁴ Zimmer (2009) side 56.

⁸⁵ Se merverdiavgiftshåndbok (2010) side 609.

3.3.3.2 Mindre, og større, ny-, på- eller ombygginger

Utgangspunktet er at hvert byggetiltak skal vurderes selvstendig i forhold til beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift. Flere byggetiltak som skjer i løpet av ett år skal slås sammen ved vurderingen av om det foreligger en kapitalvare eller ikke. Spørsmålet er om en i visse tilfeller også skal slå sammen flere byggetiltak selv når de ikke fullføres i løpet av ett år.

Ifølge lovforarbeidene skal inngående merverdiavgift på tiltak som utføres av eieren slås sammen med tiltak som utføres av leietakere. Det virker som om dette skal være gjeldende rett uavhengig av om tiltakene fullføres i løpet av ett år eller ikke.⁸⁶ Som nevnt rett ovenfor har dette også kommet til uttrykk i både merverdiavgiftshåndboken, og også i den nevnte uttalelsen til Finansdepartementet.⁸⁷ I de to sistnevnte rettskildene har imidlertid lovforarbeidenes behandling av eiers/leietakers investeringer blitt sett på som et særlig unntakstilfelle som har blitt særskilt regulert av lovforarbeidene. Etter dette skal kostnadene ved utleiers/leietakers tiltak slås sammen uavhengig av om arbeidene fullføres i løpet av ett år eller ikke.

Ut over dette, er det i lovforarbeidene ikke regulert noe mer om spørsmålet om en i visse tilfeller skal slå sammen flere byggetiltak, selv om arbeidene foregår i mer enn ett år. I merverdiavgiftshåndboken vises det til den nevnte uttalelsen som Finansdepartementet har avgitt.⁸⁸ I uttalelsen sies det at det etter departementets mening vil kunne stille seg forskjellig ettersom byggetiltaket går ut på ny-, på- eller ombygging, selv om det i utgangspunktet vil være de samme momentene man skal legge vekt på.⁸⁹ Det sies også at det først og fremst er størrelsen på byggetiltaket som vil ha betydning for hva som skal anses som én eller flere kapitalvarer. Uttalelsen skiller mellom mindre, og større, på- eller ombygginger. Spørsmålet er hva som vil utgjøre en mindre, i motsetning til en større, utbygging.

Uttalelsen gir ikke svar på spørsmålet. De to mest vanlige faktorene en kan se på er pris og tidslengden på et prosjekt. Pris og lengde på prosjektet vil uansett gjerne ha en viss sammenheng med hverandre også. Hvor man skal trekke beløps- og tidsgrensen

⁸⁶ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

⁸⁷ Merverdiavgiftshåndbok (2010) side 610 og FIN 16. november 2007, punkt 1.2, 11. avsnitt.

⁸⁸ Merverdiavgiftshåndbok (2010) side 609.

⁸⁹ FIN 16. november 2007, punkt 1.2, 5. avsnitt.

mellom hva som skal anses som en mindre, og hva som skal anses som en større, utbygging, er ikke avklart.

Uttalelsen har som nevnt blitt lagt til grunn som gjeldende rett i bl.a. merverdiavgiftshåndboken.⁹⁰ I det følgende skilles det slik som i uttalelsen.

3.3.3.2.1 Mindre på- eller ombygginger

Det store utgangspunktet er at ett byggetiltak også vil utgjøre én kapitalvare. Første spørsmål er om en i visse tilfeller skal slå sammen flere byggetiltak ved mindre på- eller ombygginger.

I uttalelsen sies det at ombygginger som omfattes av den samme byggetillatelsen eller hovedentreprisen, typisk vil kunne trekke i retning av at det dreier seg om ett byggetiltak, og én kapitalvare. For at det skal foreligge flere byggetiltak, og flere kapitalvarer, må det derfor normalt kreves at den ene ombyggingen kan gjennomføres *uavhengig* av den andre.⁹¹ Hva som vil utgjøre et *uavhengig* byggetiltak gis det ikke svar på. Etter naturlig språklig forståelse vil *uavhengig* innebære at noe kan stå på egen hånd, at det foregår uavhengig av øvrige prosjekter på en eiendom for eksempel. I uttalelsen sies det bl.a. at det faktisk at en ombygging av praktiske årsaker for eksempel gjennomføres i en etasje ad gangen, normalt ikke innebærer at det skal anses som uavhengig fra resten av byggetiltaket: Det vil dermed ikke foreligge flere byggetiltak i slike tilfeller.

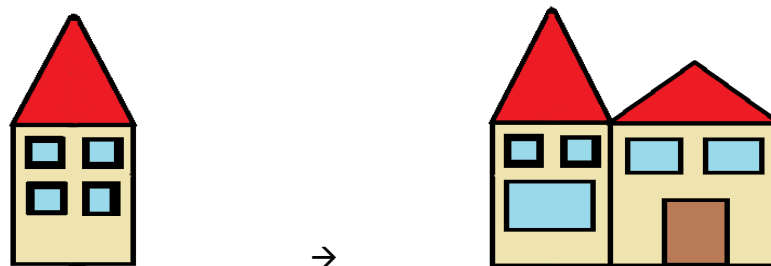
Et eksempel vil være illustrerende: Peder Ås velger å foreta en ombygging, og en påbygging, på sin næringseiendom. Dette arbeidet utføres ved én og samme hovedentreprise, blant annet fordi det er økonomisk tjenelig. Inngående merverdiavgift på arbeidet beløper seg til 180 000 kroner; 90 000 kroner hver, på henholdsvis ombyggingen og påbyggingen. Utover disse fellespunktene er ombyggingen uavhengig av påbyggingen, og omvendt. Det er ukjent om arbeidene fullføres i løpet av ett år eller ikke. Hvordan skal en bedømme Peders krav om at disse to arbeidene må behandles som to ulike byggetiltak, og dermed to ulike kapitalvarer uten justeringsforpliktelser?

⁹⁰ Merverdiavgiftshåndbok (2010) side 609-610.

⁹¹ FIN 16. november 2007, punkt 1.2, 9. avsnitt.

Eksempelet kan illustreres slik:

Tegning 4



Ifølge momentene som kan utledes av rettskildefaktorene over, taler det at arbeidet omfattes av én og samme entreprise, for at en her står overfor ett byggetiltak. Det at arbeidene ellers er uavhengige, og at det bare er praktiske årsaker som har medført at de tas samtidig, taler for at det dreier seg om to byggetiltak, som faller utenom justeringsreglene. Om utbyggingen skal bedømmes som en mindre utbygging er heller ikke så sikkert. Ut fra opplysningene i eksemplet dreier det seg imidlertid ikke om en utbygging som er organisert i ulike byggetrinn.⁹² Slik sett kan en si at det dreier seg om en mindre utbygging. Peder vil derfor i utgangspunktet få medhold i sitt krav om at arbeidene må behandles som to ulike kapitalvarer som ikke fører til justering.

Etter dette kan en konkludere med at det ser ut til at Finansdepartementet forutsetter at alle mindre på- eller ombygginger normalt skal anses som én kapitalvare, forutsatt at arbeidene omfattes av en og samme byggetillatelse eller hovedentreprise. Hvis arbeidene er uavhengige av hverandre vil de imidlertid bli behandlet som flere kapitalvarer.

3.3.3.2.2 Større på- eller ombygginger

Det store utgangspunktet er at ett byggetiltak også vil utgjøre én kapitalvare. Spørsmålet er om en i visse tilfeller skal slå sammen flere byggetiltak ved større på- eller ombygginger.

Ved større utbygginger, vil særlig momentet om arbeidene kan sies å skje i flere forskjellige byggetrinn, være avgjørende. Finansdepartementet sier at selv om

⁹² Se like nedenfor.

arbeidene i utgangspunktet omfattes av en og samme byggetillatelse eller hovedentreprise, vil det at arbeidene foregår i flere byggetrinn, og at for eksempel byggetrinn 1 fullføres før byggetrinn 2 påbegynnes, være avgjørende for at det sies å foreligge to byggetiltak, og dermed to kapitalvarer.⁹³ At departementet knytter vurderingen til de ulike byggetrinnene gjør det litt enklere å avgjøre hva som skal anses som én, i motsetning til flere, kapitalvarer. Når et byggeprosjekt settes i gang vil byggherren gjerne sørge for gode prosjektbeskrivelser mv. Byggherren vil nok i praksis også kunne instruere entreprenører/byggeledelse om hvordan de ulike byggetrinnene bør defineres, og hvordan utbyggingen ellers bør skride frem etc.

Neste spørsmål er om en kan si at det foreligger flere kapitalvarer når byggeprosessen står stille en stund, for eksempel etter at en del av utbyggingen er ferdig, og før neste del settes i gang. Avgiftssubjektet vil særlig være interessert i et slikt opphold for å få flere kapitalvarer, og dermed flere beløpsgrenser som må "fylles på", før en kan si at det foreligger en justeringspliktig kapitalvare.

Ifølge uttalelsen vil det at byggeprosessen står stille en stund ikke bety at det foreligger flere byggetiltak. Etter dette vil man i utgangspunktet kun se hen til hva som utgjør ett, i motsetning til flere, byggetrinn.

Konklusjonen er at utgangspunktet ved større utbygginger, som skjer i flere byggetrinn, vil være at det foreligger flere kapitalvarer, uavhengig av om utbyggingen omfattes av en og samme hovedentreprise eller ikke. Hvis utbyggingen ikke er delt opp i ulike byggetrinn vil utgangspunktet være at utbyggingen ses på som én kapitalvare.

3.3.3.2.3 Nybygging

Spørsmålet er hvordan en skal behandle nybygging.

I uttalelsen til Finansdepartementet sies det at nybygging ikke vil være så vanskelig. En nybygging vil gjerne være så kostbart at grensen på kroner 100 000 i inngående merverdiavgift uansett overstiges.⁹⁴ Nybygging vil dessuten, i de fleste praktiske tilfellene, skje i flere byggetrinn, slik som større på- eller ombygginger. De samme

⁹³ FIN 16. november 2007, punkt 1.2, 6. avsnitt.

⁹⁴ I.c.

momentene som ble gjort gjeldende i forhold til større på- eller ombygginger vil være relevante også her.

3.3.4 Saldogruppe j)

Fra januar 2009 ble en ny saldogruppe j), fast teknisk installasjon i bygninger, innført i den alminnelige skatteretten.⁹⁵ Etter denne lovendringen, er kostnader til utskiftning av faste tekniske installasjoner i bygg, ikke lenger å regne som kostnader til vedlikehold av bygning, slik de var tidligere.⁹⁶ Det skatterettslige enhetsbegrepet har endret seg. Før lovendringen så man på bygget som ett formuesobjekt, med heisanlegget som en del av det. Utskiftning av heisanlegget utgjorde da vedlikehold av bygget. Etter lovendringen, utgjør et heisanlegg et eget formuesobjekt, slik at utskiftning av hele heisanlegget utgjør en påkostning som må føres inn på saldogruppe j) for aktivering. Vedlikehold av heisanlegget derimot, for eksempel utskiftning av en del av anlegget, utgjør fortsatt vedlikehold og kan fradras direkte, på tidspunktet for vedlikeholdsarbeidene.

Spørsmålet er om en utskiftning av faste tekniske installasjoner, for eksempel et heisanlegg, inngår i kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).

Ifølge lovteksten er en kapitalvare "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging". I lovforarbeidene til merverdiavgiftsloven sies det at fast eiendom omfatter både bebygd og ubebygd tomt, bygninger og anlegg.⁹⁷ Faste tekniske installasjoner kan, etter naturlig språklig forståelse, sies å falle inn under begrepet "anlegg". Ifølge en uttalelse avgitt av Finansdepartementet, sies det dessuten at en fast eiendom i merverdiavgiftsretten, også omfatter faste anlegg for ventilasjon, oppvarming mv., altså stort sett det som etter skatteretten nå faller inn under saldogruppe j).⁹⁸ Faste tekniske installasjoner omfattes etter dette av eiendomsbegrepet i merverdiavgiftsretten.

Neste spørsmål er om utskiftningen av faste tekniske installasjoner, et heisanlegg for eksempel, utgjør en påkostning etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).

⁹⁵ Se skatteloven § 14-41 (1) bokstav j).

⁹⁶ Se skatteloven § 14-41 (1), bokstavene h) og i).

⁹⁷ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kapittel 15, side 191.

⁹⁸ FIN 16. november 2007, punkt 1.1, 4. avsnitt.

Skillet mellom reparasjon/vedlikehold og ombygging/påkostning etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b), skal trekkes på samme måte som skillet mellom vedlikehold og påkostning i den alminnelige skatteretten.⁹⁹ Utskiftningen av faste tekniske installasjoner anses etter gjeldende skatterett som en aktiveringspliktig kostnad, en påkostning, uavhengig av om utskiftningen fører til en standardforbedring eller ikke. Spørsmålet er om dette også skal gjelde i merverdiavgiftsretten, eller om en i forhold til merverdiavgiftsretten fortsatt skal stille spørsmålet om utskiftningen utgjorde en påkostning, standardheving, eller om utskiftningen kun utgjør et vedlikehold.

I et brev fra Skattedirektoratet til Advokatfirmaet Selmer, uttaler direktoratet at de nye skattereglene for behandling av tekniske installasjoner i bygg ikke *automatisk* innebærer at faste tekniske installasjoner skal anses som kapitalvare etter merverdiavgiftsloven.¹⁰⁰ Direktoratet fremholder at det hele fortsatt vil bero på en konkret vurdering av om anskaffelsen er å anse som vedlikehold/reparasjon eller påkostning. Konklusjonen må dermed bli at avgiftssubjektet fortsatt skal foreta en vurdering av om utskiftningen utgjorde en påkostning eller ikke, selv om kostnaden ved utskiftningen, etter skatteretten, automatisk blir gjenstand for aktivering. Hvis utskiftningen utgjør en påkostning, en standardforbedring, vil kostnadene falle inn under kapitalvarebegrepet. Inngående merverdiavgift på kostnadene ved utskiftningen vil da i utgangspunktet være gjenstand for justering, forutsatt at beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift er nådd. Hvis det kun er tale om vedlikehold/reparasjon av en fast teknisk installasjon i skatteretten, vil skattyteren ha direkte fradragsrett for disse. Kostnadene vil bli behandlet som vedlikehold/reparasjon også i merverdiavgiftsretten. Avgiftssubjektet vil ha rett til endelig fradragsrett for all inngående merverdiavgift forbundet med kostnadene.

Neste spørsmål er om utskiftning av faste tekniske installasjoner, for eksempel heisanlegg, utgjør en egen kapitalvare, atskilt fra byggetiltaket/kapitalvaren bygg. Blir svaret annerledes avhengig av om en har å gjøre med et nytt, i motsetning til et gammelt, bygg?

⁹⁹ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

¹⁰⁰ Skattedirektoratets brev av 22.3.2010.

I forhold til *gamle* bygg, hvor det ikke skjer noe på- eller ombygging ellers, vil montering/utskiftning av for eksempel et heisanlegg, utgjøre et eget byggetiltak, som vil vurderes selvstendig i forhold til beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift. I forhold til *gamle* bygg, hvor det også skjer andre på- eller ombygginger, vil man måtte foreta en konkret helhetsvurdering, der særlig momentene som skisseres i lovforarbeidene, og Finansdepartementets uttalelse, vil være av betydning.¹⁰¹

I forhold til *nye* bygg, altså der utbyggingen av bygget skjer fra bunn av, er svaret mer usikkert. Som en ser av Finansdepartementets uttalelse like over, forutsetter departementet at oppføringen av et nytt bygg uansett vil overskride beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift. Finansdepartementet uttaler at det må foretas en konkret helhetsvurdering, der særlig momentet av om byggetiltakene omfattes av én og samme hovedentreprise, er av betydning. Oppføringen av et nytt bygg vil imidlertid, i de fleste praktiske tilfellene, sees på som en *større* utbygging hvor det gjerne vil foreligge flere ulike byggetrinn som fullføres etter hvert som arbeidet skrider frem. Hvis installeringen av et heisanlegg i denne sammenheng utgjør et eget byggetrinn, vil det også bli ansett som én kapitalvare. Ved *mindre* utbygginger, vil særlig momentet om byggetiltakene kan gjennomføres uavhengig av hverandre, ha stor betydning for om det kan sies å foreligge ett, eller flere, byggetiltak.

3.3.5 Infrastrukturtiltak

Første spørsmål er om kostnader ved infrastrukturtiltak inngår i kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).

Kapitalvare defineres som "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging". Infrastrukturtiltak defineres i alminnelighet som opparbeidelse av tomt og uteareal i forbindelse med byggearbeider; herunder parkeringsplasser, tilførselsveier, grøntanlegg mv. Etter naturlig språklig forståelse kan infrastrukturtiltak både utgjøre en "ny-, på- eller ombygging" på fast eiendom, avhengig av tilstanden eiendommen befinner seg i før arbeidene igangsettes.

¹⁰¹ Se Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52 og FIN 16. november 2007, punkt 1.2.

I lovforarbeidene til merverdiavgiftsloven sies det at fast eiendom omfatter både bebygd og ubebygd tomt, bygninger og anlegg. Det uttales videre at "omsetning av rett til å benytte veier, tunneler, broer og annen fast eiendom mot oppkreving av for eksempel bompenger, luftfartsavgifter og havneavgifter, er også forutsatt omfattet av unntaket [for fast eiendom]".¹⁰² Av uttalelsen i lovforarbeidene, kan det utledes at også infrastrukturiltak skal anses som en del av fast eiendom, siden også disse forutsettes å være unntatt gjennom unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-11 (1).

Ifølge en uttalelse av Finansdepartementet, vil kostnader i forbindelse med "opparbeidelse av tomten mv., parkeringsplasser osv.", også være gjenstand for justering.¹⁰³ Konklusjonen er at infrastrukturiltak inngår i kapitalvarebegrepet. Spørsmålet er om infrastrukturiltak utgjør påkostning i henhold til skattereglene, ettersom en i merverdiavgiftsretten skal følge skillet mellom vedlikehold og påkostning, slik det er fastlagt i den alminnelige skatteretten.¹⁰⁴

Det fremgår av skatteloven § 6-11, 1. punktum at kostnader til "vedlikehold" kan fradragføres direkte. Kostnader som har varig verdi derimot, kan ikke bedømmes som vedlikeholdskostnader og må aktiveres.¹⁰⁵ Ifølge en uttalelse avgitt av Skattedirektoratet, skal kostnader til infrastruktur anses som påkostningskostnader som må aktiveres.¹⁰⁶ Spørsmålet i saken var om kostnader ved finansiering av infrastruktur på annen manns grunn kunne utgiftsføres direkte, eller om de måtte aktiveres. Direktoratet kom til at skattyter ved å innfri vilkårene om å bidra til infrastruktur, fikk en motytelse i form av adgang til å utnytte tomten på ønsket måte. Dette igjen, førte til at skattyterens eiendom steg i verdi, og dermed hadde kostnadene varig verdi for skattyter. Kostnadene ble altså ansett som påkostning og måtte aktiveres. I skatteretten anses kostnadene ved infrastrukturiltak som påkostning, også i de tilfellene hvor arbeidene skjer på egen grunn.¹⁰⁷

Infrastrukturiltak både på, og utenfor, egen eiendom utgjør påkostning i den alminnelige skatteretten. Infrastrukturiltak i merverdiavgiftsretten utgjør da også påkostning. Kostnadene i forbindelse med infrastrukturiltak vil derfor være gjenstand

¹⁰² Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kapittel 15, side 191.

¹⁰³ FIN 16. november 2007, punkt 1.1, 4. avsnitt.

¹⁰⁴ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

¹⁰⁵ Zimmer (2009) side 179.

¹⁰⁶ BFU 01/09, sidene 6-7.

¹⁰⁷ Lignings-ABC (2010) side 331, punkt 16.4.3.

for justering forutsatt at beløpsgrensen på minst kr 100 000 i inngående merverdiavgift er nådd.

Neste spørsmål er om infrastrukturtiltak som utføres på *egen* byggetomt, skal behandles som samme kapitalvare, som byggetiltak som ellers foregår på tomten.

Lovteksten er forholdsvis åpen idet den kun taler om "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging". Ifølge en bindende forhåndsuttalelse avgitt av Skattedirektoratet, vil infrastrukturtiltak på *egen* tomt, som i tid sammenfaller med oppføringen av et utleiebygg for eksempel, bli ansett *som samme kapitalvare* som utleiebygget.¹⁰⁸ I denne uttalelsen skilles det ikke mellom tiltak som fullføres i løpet av året, og tiltak som varer i mer enn ett år. Det foretas heller ikke et skille mellom større eller mindre på- eller ombygginger.¹⁰⁹ Også merverdiavgiftshåndboken gjengir dette standpunktet under overskriften "infrastrukturtiltak".¹¹⁰ Jeg oppfatter den bindende forhåndsuttalelsen som en presisering av det øvrige rettskildebildet på dette området. Etter dette skal alle tiltak som er å regne som infrastrukturtiltak, slås sammen med byggetiltaket bygg, hvis de i tid sammenfaller med oppføringen av bygget. Regelen gjelder uavhengig av om tiltakene skjer i løpet av ett år eller ikke.

Neste spørsmål blir om infrastrukturtiltak som utføres *utenfor* egen byggetomt, skal behandles som samme kapitalvare som byggetiltaket på selve tomten.

Kapitalvarebegrepet generelt, dekker både byggetiltak på, og utenfor, egen eiendom.¹¹¹ Ifølge den nevnte bindende forhåndsuttalelsen, må infrastrukturtiltak *utenfor* egen byggetomt, vurderes konkret ut fra de foreliggende faktiske forhold, når en skal avgjøre om tiltaket omfattes av én og samme kapitalvare, som byggetiltaket på egen tomt.¹¹² Ifølge uttalelsen vil momentene i denne vurderingen være tidsperspektivet; det at deler av infrastrukturen vil kunne fullføres etter at utleiebygget er reist og tatt i bruk, reguleringsbestemmelsene; blant annet det at reguleringsbestemmelsene for området kan bestemme at visse infrastrukturtiltak først skal utføres når trafikkmengden overstiger gitte tall, og sist men ikke minst, vil infrastrukturen som ligger utenfor eget

¹⁰⁸ BFU 29/08, side 7.

¹⁰⁹ Se diskusjonen over i kapittel 3.3.3.

¹¹⁰ Merverdiavgiftshåndbok (2010) side 610.

¹¹¹ Se blant annet merverdiavgiftshåndboken (2010) side 610 og forutsetningen om at beløpsgrensen på minst 100 000 kroner skal knyttes til byggetiltaket/kapitalvaren, og ikke den enkelte eiendommen.

¹¹² BFU 29/08, side 7.

område i de fleste tilfellene overtas av enten kommunen eller Statens Vegvesen, slik at den eneste tilknytningen tiltaket vil ha til utleiebygget, er at det var en forutsetning for at selskapet skulle få bygge på tomten. Disse momentene tilsier derfor at det store utgangspunktet vil være at infrastrukturtiltak *utenfor* den tomten bygget står på, ikke kan anses som samme kapitalvare som byggetiltaket på tomten, for eksempel oppføringen av et utleiebygg.

At infrastrukturtiltak utenfor egen byggetomt anses som en egen kapitalvare innebærer en rekke negative konsekvenser for avgiftssubjektet – den næringsdrivende. For det første vil det gjelde en egen beløpsgrense for infrastrukturtiltaket. I utgangspunktet er ikke dette et problem ettersom de fleste infrastrukturtiltakene nå til dags uansett vil beløpe seg på mer enn 100 000 kroner i inngående merverdiavgift. For det andre, og viktigere, vil senere overdragelse av infrastrukturen til kommune/Statens Vegvesen bli sett på som en justeringshendelse som fører til at avgiftssubjektet må foreta en full tilbakebetaling av fradragsført inngående merverdiavgift som gjelder bruk i den resterende justeringsperioden.¹¹³ Dette gjelder når den som overtar infrastrukturtiltaket, i dette tilfellet kommunen, ikke overtar justeringsforpliktelsen. Hvor lett det vil være å få en kommune med på å overta en justeringsforpliktelse er et annet spørsmål. Statens Vegvesen vil uansett ikke kunne overta en justeringsforpliktelse ettersom det er et statlig organ som i utgangspunktet ikke driver avgiftspliktig omsetning av varer eller tjenester, og som dermed er unntatt fra merverdiavgiftsloven.¹¹⁴

Konklusjonen er at infrastrukturtiltak *utenfor* egen byggetomt normalt vil anses som en egen kapitalvare. Dette gjelder uavhengig av de negative konsekvensene dette kan medføre for avgiftssubjektet.

3.4 Oppsummering. Konklusjon.

Jeg har nå gått gjennom de to hovedproblemstillingene som har vært tema for denne oppgaven: Den første hovedproblemstillingen ble behandlet i kapittel 3.2. Den andre hovedproblemstillingen ble behandlet i kapittel 3.3. I det følgende gis det en kort oppsummering av noen av de spørsmålene som ble drøftet under disse hovedproblemstillingene.

¹¹³ BFU 02/09, side 3.

¹¹⁴ Se merverdiavgiftsloven kapittel 1.

3.4.1 Første hovedproblemstilling

Den første hovedproblemstillingen gikk ut på å redegjøre for kostnader som inngår i, og kostnader som faller utenfor, kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).

Kapitalvare defineres som "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner".¹¹⁵ Kapitalvarebegrepet er et sammensatt begrep, som blant annet nødvendiggjør at man foretar et skille mellom kostnader som faller innenfor begrepet; ombygginger/påkostninger, og kostnader som faller utenfor; reparasjons- og vedlikeholdskostnader¹¹⁶. Ved avgjørelsen av om et tiltak omfattes av den ene eller andre gruppen, skal de samme kriteriene legges til grunn som ved vurderingen av om tiltaket regnes som vedlikehold eller påkostning i den alminnelige skatteretten.¹¹⁷

Det er kun tiltak som *ikke* fører til at eiendommen får en bedre standard enn den har hatt tidligere, som regnes som reparasjons- og vedlikeholdskostnader. Det er eiendommens opprinnelige standard, også på tidligere eiers hånd, som er sammenligningsgrunnlaget. Hvis kostnadene ved tiltaket anses som reparasjons- og vedlikeholdskostnader har avgiftssubjektet endelig fradragsrett for all inngående merverdiavgift, uavhengig av om tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet senere endres. Avgiftssubjektet har også endelig fradragsrett for den delen av kostnadene som utgjør "tenkt" vedlikehold. Spart fremtidig vedlikehold fører ikke til høyere fradragsrett på vedlikeholdstidspunktet.

En kapitalvare er en "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging". "Ny-, på- eller ombygging" omtales også som byggetiltak. Et byggetiltak utgjør en standardforbedring av et bygg, en investering. Inngående merverdiavgift ved byggetiltak vil normalt være gjenstand for justering ved endret bruk.

¹¹⁵ Se merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b).

¹¹⁶ Kostnader til drift og administrasjon mv. av bygg faller også utenfor kapitalvarebegrepet. For enkelthetens skyld omtaler jeg alle kostnadene som faller utenfor kapitalvarebegrepet som kostnader til reparasjon og vedlikehold.

¹¹⁷ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

3.4.2 Andre hovedproblemstilling

Den andre hovedproblemstillingen gikk ut på å redegjøre for hva som er én, i motsetning til flere, kapitalvarer.

Beløpsgrensen på minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift utgjør en administrativ forenkling. Selv om et tiltak omfattes av kapitalvarebegrepet, vil det ikke være gjenstand for justering, med mindre kostnadene ved tiltaket utgjør minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift. Alle byggekostnader, slik som kostnader til materialer, tjenester, konsulenter og arkitekter, i forbindelse med et byggeprosjekt, omfattes av denne beløpsgrensen.¹¹⁸

Selv om det store utgangspunktet er at ett byggetiltak også utgjør én kapitalvare, finnes det unntak. Hva som utgjør én, i motsetning til flere kapitalvarer, må vurderes konkret i forhold til hvert byggetiltak. I den forbindelse skilles det gjerne mellom *mindre*, og *større*, på- eller ombygginger.¹¹⁹ De samme momentene vil i utgangspunktet være avgjørende for begge gruppene. Et viktig moment en skal legge vekt på er om tiltakene omfattes av en og samme byggetillatelse eller hovedentreprise. Hvis de gjør det, vil tiltakene utgjøre én kapitalvare. I tilfelle det er snakk om en *større* utbygging, er dette momentet likevel ikke avgjørende dersom det foreligger flere byggetrinn, hvor det ene byggetrinnet fullføres før det andre påbegynnes. I tilfelle det er snakk om en *mindre* utbygging, vil momentet om at byggetiltakene omfattes av en og samme byggetillatelse, eller entreprise, være et svært viktig moment. Hvis byggetiltakene kan sies å være uavhengige av hverandre, vil de likevel bli vurdert hver for seg. Alle byggetiltak som skjer på en eiendom, i løpet av ett år, skal slås sammen til én kapitalvare.¹²⁰

Utskiftning av faste tekniske installasjoner utgjør en aktiveringspliktig kostnad som, etter lovendringen i 2009, skal føres inn på saldogruppe j) i den alminnelige skatteretten. Utskiftningen vil også anses som en justeringspliktig kapitalvare forutsatt at det dreier seg om en standardforbedring og at beløpsgrensen på minst 100 000 kroner er nådd.

¹¹⁸ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

¹¹⁹ FIN 16. november 2007, punkt 1.2.

¹²⁰ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

Kostnader ved infrastrukturtiltak inngår i kapitalvarebegrepet. Kostnadene ved infrastrukturtiltak som foregår på egen tomt, og som i tid sammenfaller med byggetiltaket bygg, vil bli ansett som én kapitalvare. Kostnadene ved infrastrukturtiltak som foregår utenfor egen tomt skal normalt anses som en annen kapitalvare enn byggetiltaket på selve tomten.

Som en ser, er kapitalvarebegrepet et nokså komplisert begrep, som bl.a. krever at en trekker opp grensen mellom vedlikehold og påkostning. Selv om utgangspunktet om at en må foreta en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle, er klart nok, utgjør grensedragningen mellom påkostning og vedlikehold en nokså vanskelig affære. Hva som utgjør en standardheving er en nokså skjønnsmessig vurdering til tider. En vurdering som i utgangspunktet må foretas av skattyteren¹²¹ selv, og som kan føre til endring av ligning, tilleggsskatt etc. Denne uforutsigbarheten som skattyteren må leve med kan utgjøre et stort problem. På den annen side, er det også denne skjønnsmessigheten som gjør at grensedragningen fremstår som fleksibel og tilpasningsdyktig, særlig i forhold til utviklingen i regelverket og i forhold til utviklingen i samfunnet. En viss fleksibilitet og dynamikk kreves av all jus, og grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning er intet unntak.

¹²¹ Skattyter omfatter også det som til vanlig omtales som avgiftssubjekt.

4 Rettspolitisk vurdering. De lege ferenda.

4.1 Justeringsreglene

Politikernes formål med innføringen av justeringsreglene var at fradragsføringen i størst mulig grad skulle reflektere *kapitalvarens* tilknytning til avgiftspliktig virksomhet *over tid*, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet.¹²² Reglene ville dessuten føre til at det ble større samsvar mellom retten til fradrag for inngående merverdiavgift, og plikten til å beregne utgående merverdiavgift. Politikernes mål om at fradraget for inngående merverdiavgift skal reflektere bruken, synes nå nådd. Spørsmålet som oppstår er imidlertid om den mer korrekte fradragsføringen oppveier for at næringslivet har blitt påført et nokså komplisert, og administrativt tungt, regelverk å forholde seg til.

De gjeldende justeringsreglene gjelder for kapitalvarer, dvs. varer av en viss verdi og holdbarhet.¹²³ Det opprinnelige forslaget, som arbeidsgruppen som ble satt ned for å vurdere det tidligere merverdiavgiftsregelverket kom med, innebar at også inngående merverdiavgift på reparasjons- og vedlikeholdskostnader skulle være gjenstand for justering. Forslaget innebar at justering skulle skje hvis inngående merverdiavgift beløp seg til minst 50 000 kroner i løpet av året.¹²⁴ Forslaget møtte sterk kritikk i høringsrunden og ble senere forkastet av departementet. At forslaget ikke ble vedtatt som gjeldende rett, gjør at en tross alt har fått et litt enklere regelverk å forholde seg til. Likevel er spørsmålet fortsatt om den mer korrekte fradragsføringen oppveier for et komplisert, og administrativt kostnadsfullt, regelverk som avgiftssubjektene må forholde seg til.

Eiendomsbransjen generelt, har allerede et nokså stort og komplisert regelverk å forholde seg til. Vurderingen av hva som utgjør ett byggetiltak og én kapitalvare, og ikke minst spørsmålet om når en skal slå sammen flere ulike byggetiltak til én kapitalvare, er kompliserte spørsmål som trenger mye kompetanse, og som vil påføre

¹²² Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) sidene 38-39.

¹²³ Se merverdiavgiftsloven § 9-1 (2).

¹²⁴ Rapport fra arbeidsgruppen, side 59.

eiendomsbransjen økte administrative kostnader: Kostnader som ikke kan sies å ville gi staten betydelig økte inntekter (provenyhensyn).

I merverdiavgiftsretten gjelder dessuten et diskontinuitetsprinsipp, dvs. at omorganiseringer som innebærer overføring av eiendomsrett til fast eiendom fra ett avgiftssubjekt til et annet, for eksempel ved fisjon, fusjon eller konserninterne overføringer, for avgiftsformål, likestiles med ordinære salg. Betydningen av manglende kontinuitet har økt betraktelig etter innføringen av de nye justeringsreglene: De nevnte omorganiseringene utgjør justeringshendelser som fører til at overdrager må foreta et fullstendig merverdiavgiftsoppgjør. Det vil normalt si at han må tilbakebetale den fradragsførte inngående merverdiavgiften som påløp i forbindelse med byggearbeidene mv. Det gjeldende kontinuitetsprinsippet vil på denne måten føre til innlåsningsmekanismer fordi omorganiseringer, som ellers har gode bedriftsøkonomiske grunner for seg, ikke gjennomføres ettersom omorganiseringene vil innebære avgiftskostnader.

Justeringsreglene oppstiller også strenge krav til dokumentasjon av avgiftsbehandlingen. Som et eksempel skal bl.a. all inngående avgift på aktiveringspliktige kostnader kunne spesifiseres for hvert enkelt areal: hva anskaffelsesprisen var, om det har inntruffet endret bruk, hvor mye som har blitt justert, hvor langt inn i justeringsperioden en har kommet til, og hvor lang tid som ennå gjenstår. Reglene er så komplisert at ulike private aktører har sett et markedsbetegnelse for programvarer/datasystemer som gjør det lettere å håndtere kravene som stilles.¹²⁵

Hvor mye ekstra inntekter, om noe, justeringsreglene har innbrakt i statsbudsjettet, er usikkert. De lege ferenda hadde et litt enklere regelverk vært å foretrekke, ikke minst av hensyn til avgiftssubjektenes rettssikkerhet: Alle rettssubjekter burde kunne forutse, forholdsvis enkelt, hva som er lovlig, i motsetning til ulovlig, adferd, på et rettsområde. Som en ser, er det hele til slutt et politisk spørsmål om hvordan myndighetene ønsker å organisere avgiftspolitikken i sitt land.

¹²⁵ Et eksempel er samarbeidet mellom Fenistra AS og Advokatfirmaet Selmer DA.

4.2 Grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning

Grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b) skal trekkes etter de samme kriteriene som grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning i den alminnelige skatteretten.¹²⁶ Som en har sett gjennom denne oppgaven er dette i utgangspunktet en veldig god regel som er med på å forenkle både lovgivers og skattyters¹²⁷ vurderinger. Spørsmålet er imidlertid om en kan si at det å følge det skatterettslige regelverket, i visse tilfeller, også innebærer ulemper.

Dette er særlig aktuelt i forhold til den nylig innførte saldogruppen j), faste tekniske installasjoner. Som nevnt over, skal all utskiftning av faste tekniske installasjoner, uavhengig av om denne innebærer en standardforbedring eller ikke, etter skatteretten, nå anses som en aktiveringspliktig kostnad: Som en påkostning. Dette medfører at en i merverdiavgiftsretten stilles overfor spørsmålet om en skal velge å følge det skatterettslige skillet, eller om en fortsatt, på egen hånd, og uavhengig av om kostnaden er aktivert eller ikke i skatteretten, skal foreta den vanlige vurderingen av om det har skjedd en standardforbedring eller ikke. Som drøftelsen over viser, er konklusjonen at avgiftssubjektet skal foreta den vanlige vurderingen av om kostnaden utgjør en standardforbedring eller ikke.

Spørsmålet om en fullt ut skal følge det som etter skatteretten er aktivert eller ikke, gjør seg også gjeldende for vedlikeholdskostnader som skattyter bevisst velger å aktivere. En valgmulighet som et avgiftssubjekt kun har i de tilfellene han er usikker på klassifiseringen av kostnaden. Avgiftssubjektet kan altså ikke ta den enkle løsningen og bare forholde seg til det som står inne på de ulike saldogruppene i skatteretten. I stedet må man gå inn i hver enkel transaksjon og foreta en selvstendig grensedragning, uavhengig av om kostnaden har blitt aktivert i skatteretten eller ikke. Disse forskjellene mellom skatte- og merverdiavgiftsretten innebærer en komplisering av et allerede nokså tungt, og komplisert, regelverk.

De lege ferenda kunne både skattyter og skatteadministrasjonen tjent på at reglene i skatte- og merverdiavgiftsretten ble mer samordnet. Det er viktig å forsøke å unngå

¹²⁶ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52.

¹²⁷ Skattyter forstås her i vid betydning, og omfatter både det som ellers omtales som den avgiftspliktige og det som ellers omtales som skattyter.

tilfeldige forskjeller mellom regelsettene som bare kompliserer, uten at de gir ekstra nytteeffekter. På den annen side, er grensedragningen for det meste lik. Det at den i visse tilfeller skal trekkes ulikt gjenspeiler at det tross alt er to forskjellige rettsområder en må forholde seg til. To rettsområder som, til tross for mange likheter, også har en del ulike hensyn de skal ivareta. Aktørene vil dessuten, med årene, bli mer kjent med, og øvd i, de unntakstilfellene som fører til at vurderingen i merverdiavgiftsretten blir en annen enn i skatteretten.

5 Litteraturliste

5.1 Lovtekster mv.

5.1.1 Norske lover og forskrifter

- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- 2003 Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 108
- 2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009 nr. 58
- 2009 Forskrift til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) av 15. desember 2009 nr. 1540

5.1.2 Stortingsvedtak

- 2009 Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjetterminen av 27. november 2009 nr. 1497

5.1.3 Direktiver

- 2006/112/EF Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

5.1.4 Svenske lover

- 1994 Mervärdesskattelagen (1994:200) Se <http://www.notisum.se/>. Dato: 04. november 2010.

5.1.5 Danske lover

- 2005 Lov om merværdiafgift (momsloven) av 14. oktober 2005. Se <https://www.retsinformation.dk/>. Dato: 04. november 2010.

5.2 Lovkommentar

Norsk Lovkommentar tilgjengelig på www.rechtsdata.no.

5.3 Lovforarbeider

5.3.1 Lovforarbeider

Ot.prp. nr 76 (2008-2009)	Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
Ot.prp. nr. 59 (2006-2007)	Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)	Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001)
Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)	Ny skattelov
Ot.prp. nr. 35 (1990-1991)	Skattereformen 1992
Innst. O. nr. 40 (1998-99)	Innstilling fra finanskomiteen om ny skattelov

5.3.2 Rapporter

Rapport fra en arbeidsgruppe avgitt til Finansdepartementet 28. februar 2003.

Merverdiavgift og uttak. Tilgjengelig på

http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/rap/2003/0007/ddd/pdfv/180299-merverdiavgift_og_uttak.pdf. Dato: 26. juli 2010.

5.4 Domsregister

5.4.1 Høyesterett

Rt 1940 594

Rt 1999 1303

Rt 2001 1497

Rt 2005 951

Rt 2008 939

Høyesteretts dom av 30. september 2010. HR-2010-1634-A.

5.4.2 Lagmannsrett

LF-2003-16785 Frostating lagmannsrett.

5.4.3 Utvalget

Utv 1983 36
Utv 1992 336
Utv 1993 38
Utv 1999 1469
Utv 2000 906
Utv 2002 983
Utv 2002 1028
Utv 2003 1415
Utv 2006 71
Utv 2008 1012

5.4.4 EF-domstolen

Sag C-51/76 Verbond van Nederlandse Ondernemingen v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen. Saken er tilgjengelig via <http://ip-online2.ibfd.org/evd/>.

5.5 Lignings-ABC-en og merverdiavgiftshåndboken

Lignings-ABC 2010, 31. utgave, *Vedlikehold*, sidene 1360-1365.

Merverdiavgiftshåndboken, 6. utgave, 2010, sidene 605-638.

5.6 Finansdepartementets fortolkningsuttalelser

Finansdepartementets brev av 23. september 1975, referert i Utv. 1975 side 586a.

Finansdepartementets (FIN) fortolkningsuttalelse av 16. november 2007

5.7 Bindende forhåndsuttalelser og andre uttalelser fra Skattedirektoratet

- BFU 29/08 Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, BFU 29/08, avgitt 09. juli 2008
- BFU 01/09 Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet BFU 01/09 avgitt 26. januar 2009
- BFU 02/09 Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet BFU 02/09 avgitt 12. februar 2009

Skattedirektoratets brev av 22. mars 2010, til advokatfirmaet Selmer DA. Referanse: 2009/760163.

Skattedirektoratets fellesskriv av 17. februar 2009, *Justeringsregler for fast eiendom og andre kapitalvarer – anmodning om avklaring av enkelte generelle spørsmål.*

5.8 Juridisk litteratur

5.8.1 Bøker

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 6. utgave. Oslo, 2009.

Aarbakke, Magnus *Skatt på inntekt*. 4. utgave. Oslo, 1990.

Gjems-Onstad, Kildal *Lærebok i merverdiavgift*. 3. utgave. Oslo, 2010.

Falkanger Thor og Falkanger Aage Thor *Tingsrett*. 6. utgave. Oslo, 2007.

Eckhoff, Torsten *Rettskildelære*. 5. utgave ved Jan E. Helgesen. Oslo, 2001.

5.8.2 Artikler

Syversen, Jan. *Vedlikeholdsutgifter og skatt*. I: Revisjon og Regnskap nr 2/96- 4/96.

5.9 Personlig meddelelse

Langeland, Marianne. E-post. 02. september 2010.

6 Lister over tabeller og figurer mv.

Tegningene 1-5 er laget av studenten selv i Microsoft Paint.

Tabell 1 er laget av studenten selv i Microsoft Word.